





Universidade do Minho
Escola de Direito

Sofia Manuela Dias Moreira

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA
CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO
DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE
A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha
e do
Professor Doutor Germano Marques da Silva

outubro de 2018

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

DECLARAÇÃO

Nome: Sofia Manuela Dias Moreira

Endereço eletrónico: sofiadiasm-59488P@adv.oa.pt

Número do Cartão de Cidadão: 14620416

Título da Dissertação: A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA-REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO.

Orientadores: Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha e Professor Doutor Germano Marques da Silva

Ano de conclusão: 2018

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE

Universidade do Minho, ____/____/____

Assinatura: _____

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

AGRADECIMENTOS

Aos meus orientadores, Exmo. Sr. Doutor Joaquim Freitas da Rocha e Exmo. Sr. Dr. Germano Marques da Silva, pessoas de inigualável e superior craveira intelectual e académica, por todo o apoio, disponibilidade e visão crítica.

À minha patrona pela compreensão.

Aos meus familiares pela motivação e confiança.

A todos os meus amigos que me acompanharam nesta caminhada.

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE
MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Resumo

A presente dissertação surge inserida num contexto atual de economia paralela e tem como intuito auxiliar a tarefa de tornar ainda mais eficaz um dos meios de combate à mesma – a punição de condutas ilícitas e desconformes com o Ordenamento Jurídico, alcançando-se a justiça penal tributária. Para tal, sendo esta uma justiça jurisdicional, terá que haver a prévia existência de um processo cujo substrato será os meios de prova.

Nesta sequência, entendemos necessário analisar, numa primeira parte, os órgãos de polícia criminal responsáveis pelas diligências investigatórias em matéria de criminalidade tributária, podendo das mesmas resultar importantes meios de prova, salientando uma tendência desta investigação - a privatização das entidades responsáveis por investigar que trouxe consigo questões pertinentes sobre os deveres de investigação impostos às mesmas, pelo que é imprescindível a abordagem a esta tendência. No decorrer da primeira parte, sempre que assim se afigurar necessário, faremos uma reflexão, realçando o que está a prejudicar a eficácia da investigação e que, como tal, deve ser alterado. Veja-se que o tema surge num momento em que se discute a possibilidade de criação de uma polícia tributária, reforçando-se a pertinência do tema.

Numa segunda parte faremos referência aos princípios relevantes relativos à prova para que a partir dos mesmos se conclua das provas obtidas pelos órgãos de polícia criminal com competências nesta matéria, as que podem ser valoradas pelo julgador, matéria que na prática ainda muitas dúvidas faz surgir.

Assim, uma vez que as limitações da investigação poderão levar ao insucesso da mesma e, como consequência, ao insanável insucesso da justiça, sem que seja encontrada prova para uma possível condenação, entendemos que a presente dissertação poderá contribuir para exercício efetivo da punição e, consequentemente, da redução da criminalidade tributária.

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE
MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

ABSTRACT

The present dissertation portrays the current cenary of parallel economy and has the purpose of assisting the task of rendering even more efficiency one of the means of fighting it - the punishment of illicit and non-conforming conduct with the Juridical Order, reaching tax criminal justice. For this, being a judicial justice, there must be a prior existence of a process whose substrate will be the means of proof.

In this sequence, we consider it necessary to analyze, firstly, the criminal police bodies responsible for investigations into tax crime, which may prove to be important evidence, highlighting a trend of this investigation - the privatization of the entities responsible for investigating that brought pertinent questions about the investigative duties imposed on them, and it is therefore essential to approach this trend. During the first part, where necessary, we will reflect on what is undermining the effectiveness of research and, as such, should be changed. It is seen that the theme arises at a time when the possibility of creating a tax police is discussed, reinforcing the pertinence of the theme.

Secondly, we will refer to the relevant principles related to the evidence, so that from the same is concluded the evidence obtained by the criminal police with competencies in this matter, which can be assessed by the judge, a matter that in practice still many doubts does arise.

Thus, since the limitations of the investigation may lead to its failure and, as a consequence, to the unsuccessful failure of justice, without finding evidence for a possible conviction, we believe that this dissertation may contribute to the effective exercise of punishment and, consequently, the reduction of tax crime.

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE
MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**

Índice

Introdução.....	1
PARTE I – A INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA	5
1.Breves considerações	7
2. A aproximação ao conceito de investigação no âmbito da criminalidade tributária e a lei nº 49/2008, de 27 de agosto.....	10
3.Os órgãos de polícia criminal: organização e método.....	13
4. A atuação da Administração Tributária e Aduaneira	24
4.1 O procedimento de inspeção tributária.....	25
4.2 O procedimento de acesso aos dados bancários.....	33
5. O DL 29/2008, de 25 de fevereiro vs. a Lei nº 25/2008, de 5 de junho	37
6. A relação da Administração Tributária e Aduaneira com os outros órgãos de polícia criminal.....	40
6.1 O sobrestar processual obrigatório e a relação de prejudicialidade	42
PARTE II – A PROVA NO PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO	47
7. Breves considerações	49
8. Os vários princípios coadjuvantes.....	50
8.1 Princípio da livre apreciação da prova	50
8.2 Princípio do contraditório.....	54
8.3 Princípio da oficiosidade e o princípio da investigação	56
8.4 Princípio da aquisição processual	58
8.5 Princípio in dubio pro reo e o princípio da presunção da inocência	59
9. O arsenal probatório e o ónus da prova.....	61
9.1 A prova testemunhal.....	62
9.2 A prova documental e a questão da intercomunicabilidade probatória	68

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

9.3 A prova pericial	72
10. A valoração e motivação da prova	74
10.1 A ponderação de interesses	75
Conclusões.....	79
Referências Bibliográficas	87
Recursos Eletrônicos	91

Introdução

A apresentação do tema deve começar por ser efetuada com uma referência ao propósito finalístico subjacente ao mesmo - fazer notar a imprescindibilidade da investigação, no contexto da criminalidade tributária, na obtenção de provas suscetíveis de valoração em julgamento.

Acontece que, como bem sabemos, na sociedade atual, na qual a “sombra está para o homem como a fuga está para os tributos”, não pode haver compatibilidade entre a exoneração da satisfação das necessidades financeiras e coletivas do Estado e a existência de um Estado de Direito, Democrático e Social sempre pronto a satisfazer as necessidades coletivas através dos bens públicos e semipúblicos por si produzidos. Ademais, a subtração ao pagamento dos impostos constitui até a violação a um sistema de bem-estar constitucionalmente previsto¹, uma vez que sem eles as prestações jurídicas e materiais que deverão ser levadas a cabo pelos atores públicos dificilmente se concretizariam. Para que se consiga combater esta que é uma economia paralela afigura-se necessário encontrar meios eficazes de combate à fraude fiscal, surgindo, assim, a punição de condutas ilícitas e desconformes com o Ordenamento Jurídico que justificam uma forma de reação, de extrema violência, do ordenamento para com estes comportamentos através do denominado jus puniendi, acalentando conseguir-se um efetivo sistema de bem-estar, eticamente recuperado.

Para um correto exercício do jus puniendi, nomeadamente no respeitante à fixação da medida da pena a aplicar, é necessário relacionar a culpa, a prevenção geral e a prevenção especial, tendo-se sempre em conta os quadros agravativos e atenuativos sob pena de se frustrarem as finalidades da sanção, ou seja, a proteção dos bens jurídicos e a reintegração do arguido na sociedade. Observados que estão estes critérios de dosimetria concreta da pena conclui-se pela existência de uma margem de atuação do julgador.

Pois bem, surge então a matriz do óbvio: a criminalidade tributária tem surgido cada vez mais refinada, com mecanismos que não são do conhecimento comum. Afigura-se necessária a troca de saberes, de experiências e de sensibilidades com o intuito de se ver conhecida a realidade em causa, numa vertente dupla, enquanto ocorrência de vida e no respeitante ao seu

¹ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Direito fiscal e a autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, 2012, p.1221 e ss.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

tecido normativo. Só se conseguirá, na verdade, uma investigação eficaz se as entidades incumbidas pela mesma tiverem conhecimentos técnicos adequados e só se conseguirá um julgar correto se o julgador possuir os conhecimentos especiais que se afigurarem necessários para uma boa decisão da causa.² Veja-se, como reforço deste preceito, o disposto no art.º 50.º, n.º1, do Regime Geral das Infrações Tributárias - no que contende à atividade do Ministério Público, este é assistido em todas as fases do processo pela Administração Tributária e Aduaneira ou pela Segurança Social.

Nesta sequência importará cogitar, numa primeira parte, a investigação no contexto da criminalidade tributária, nomeadamente a organização e o método dos órgãos de polícia criminal responsáveis por levarem a cabo as diligências de investigação. Achamos por bem dar primazia à Administração Tributária e Aduaneira como órgão de polícia criminal focando, designadamente, o procedimento de inspeção tributária e o procedimento de acesso a informações bancárias pelas possibilidades investigatórias que lhe concedem, permitindo à mesma a busca da verdade material pela sua natureza indagatória e informativa, quando em causa estejam eventuais comportamentos fraudulentos dos contribuintes. Porém, sempre com a ressalva de estes serem procedimentos fortemente balizados juridicamente.

Num contexto em que o sistema fiscal se encontra cada vez mais privatizado, caracterizado pela exigência, não só de declarações aos próprios sujeitos passivos, mas a terceiros que com eles desenvolvam atividades económicas, e não apenas no respeitante aos deveres de comunicação e registo, mas, e principalmente, aos deveres que são impostos a entidades consideradas “promotores” de atuações ou esquemas fiscalmente abusivos, como é o caso, por exemplo, dos advogados, deveres estes de comunicação, informação e esclarecimento à Administração Tributária e Aduaneira quando em causa estejam esquemas ou atuações fraudulentos, veja-se, a este respeito, o DL 29/2008, de 25 de fevereiro, será pertinente, atendendo à recente tendência para envolver novas entidades na prossecução da busca da verdade material, deixar devidamente explanadas as entidades envolvidas, bem como os limites da sua atuação. Esta é uma questão com algum tratamento doutrinal, tendo sido, até, levantada a dúvida quanto à constitucionalidade de alguns dos deveres impostos.

² Cfr. ANTÓNIO GAMA, “Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento”, Curso de Especialização Temas de Direito Penal Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, 2013, pp.323-352 in http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Indo, assim, de encontro ao referido supra, é inevitável trazermos à colação a Lei do Combate ao Branqueamento de Capitais, Lei nº 25/2008, de 5 de Junho, a qual “estabelece medidas de natureza preventiva e repressiva de combate ao branqueamento de vantagens de proveniência ilícita e ao financiamento do terrorismo”, impondo, de igual forma, a terceiros o ónus de investigação, veja-se, por exemplo, e novamente, o caso dos advogados, aos quais lhes são impostos os ónus de fiscalização e de denúncia do cliente quando, em relação ao mesmo, suspeitem da prática de tais atos.³ Claro que a dúvida quanto à constitucionalidade dos deveres impostos também, por diversas vezes, foi levantada, mas consideramos interessante uma análise comparativa entre o DL 29/2008 e a presente lei, reforçando, sempre, a tendência recente de impor o ónus de investigação a terceiros, o que só por si, já trará um caráter de novidade.

Lograremos ainda privilegiar a comparação da atuação da Administração Tributária e Aduaneira e a dos restantes órgãos de polícia criminal, até porque uma questão que tem estado em voga é a restrição do sobrestar obrigatório à relação de prejudicialidade⁴, ou seja, a possibilidade de suspensão do processo penal tributário quando em causa esteja o apuramento da situação tributária do arguido.

Numa segunda parte, importará cogitar a prova no processo penal tributário para que, através do conhecimento dos princípios aplicáveis ao processo em questão, bem como dos meios de prova admitidos, possamos saber das provas resultantes da investigação aquelas que podem vir a ser valoradas pelo julgador, em momento oportuno. Embora também esta seja uma questão com algum labor doutrinal e jurisprudencial, a verdade é que focando na questão de intercomunicabilidade probatória entre o procedimento tributário e o processo penal, na prática, ainda muitas dúvidas têm surgido. Urge, então, uma clarificação nesse sentido.

Em jeito de conclusão, lançamos o repto de vermos conseguidos os objetivos explanados supra e, bem assim, um contributo para que se consiga, quiçá, um exercício efetivo do jus puniendi e a consequente redução da criminalidade tributária.

³ Ver, para melhor entendimento, CARLOS MATEUS, *Deontologia Profissional*, 2016, pp.141-170.

⁴ Neste sentido, JOSÉ LOBO MOUTINHO, “*Processo penal tributário e processo penal comum-questões fundamentais*”, Curso de Especialização Temas de Direito Penal Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, 2013, pp.172-228 in www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf.

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE
MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**

**PARTE I – A INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE
TRIBUTÁRIA**

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE
MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**

1. Breves considerações

A justiça penal tributária, como o é a justiça penal em geral, necessariamente jurisdicional⁵, pressupõe a prévia existência de um processo cujo substrato será os meios de prova, mesmo que a força destes seja meramente indiciária.

Esta ideia é tão relevante quanto o processo só continuará a existir após o inquérito, na circunstância de existirem indícios suficientes da prática do crime e da respetiva imputação ao(s) agente(s)⁶. E mais relevante se torna na medida em que, em função do princípio da presunção de inocência e do respetivo corolário processual in dubio pro reo, for imposta a absolvição do arguido na circunstância de a prova, na audiência de julgamento, se vier a julgar insuficiente.

Por isto, encontrando-se a montante da prova, é a investigação criminal a essência do processo penal e, em consequência, do processo penal tributário e da perseguição do(s) agentes(s) dos crimes. Aliás, às limitações da investigação irão corresponder “importantes condicionantes de todo o processo penal”⁷, levando o insucesso da investigação ao insanável⁸ insucesso da justiça.

Daí que foi surgindo a necessidade de conferir um carácter metódico, caracterizado pelo rigor, às indagações e averiguações, até porque é entendimento que a lógica da investigação em geral⁹ e da investigação criminal tributária, em particular, terão que ser vistas como um processo mental semelhante ao de uma criação artística, caracterizadas pela existência de um quadro mental e uma lógica conhecidos previamente, originando, por fim, uma conclusão que apesar de, platonicamente, ambicionar a certeza e a verdade, o que não é passível de concretização, visa atingir, antes, credibilidade e plausibilidade.

⁵ Ver artigos 27.º, n.º 2, 30.º, n.º 2, 31.º, n.º 1 e 32.º da Constituição da República Portuguesa e artigos 2.º, 8.º e 9.º do Código de Processo Penal no respeitante ao princípio da jurisdicionalidade.

⁶ Cfr. artigos 277.º e 283.º do Código de Processo Penal.

⁷ Ver FRANCISCO DA COSTA OLIVEIRA, *A Defesa e a Investigação do Crime*, 2.ª edição, Almedina, 2008, pp.41-55.

⁸ Ressalve-se, no entanto, a ideia de que podem ser sanadas as insuficiências iniciais da investigação através da reabertura do inquérito, da abertura da instrução, pela prova oferecida na audiência de julgamento ou no contexto do recurso extraordinário de revisão da sentença, conforme artigos 279.º, 286.º e ss., 340.º e 449.º e ss., todos do Código de Processo Penal.

⁹ Seguindo a teoria explanada em MARIA FERNANDA PAULA, CARLOTA PIZARRO DE ALMEIDA, AUGUSTO SILVA DIAS, PAULO DE SOUSA MENDES, *Direito de Investigação Criminal e da Prova*, Almedina, 2014.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Assim, desde o início do século XX, nos métodos da investigação começaram a ser identificadas componentes tradicionais, designadamente a sua metodologia passou a ser caracterizada por uma divisão lógica, em três fases essenciais:

- a) a fase da formulação de variadas hipóteses de solução, fase em que praticamente nada deve ser considerado irrelevante, de análise das hipóteses e informações existentes, caracterizada por uma certa amplitude de conhecimentos e circunstâncias do caso com relevância do conhecimento de casos anteriores semelhantes e das convicções de quem investiga atendendo, por exemplo, à forma de agir dos agentes de certos crimes, às decisões dos tribunais sobre assuntos semelhantes e, até, às convicções comuns, apenas devendo ser rejeitado o que, com certeza, se considera manifestamente infundado;
- b) a fase caracterizada pela seletividade, que consiste na elaboração de histórias consistentes, ignorando as pré-compreensões de quem investiga e os seus próprios interesses ou os interesses de terceiros, ambicionando chegar-se à hipótese mais sólida;
- c) a fase da conclusão com os resultados finais explanando as conclusões que se entenderem seguras quando comparadas às prováveis¹⁰.

Acontece que esta metodologia, sobretudo a partir do século XX, ficou caracterizada pelas insuficiências causadas pelo desenvolvimento do crime organizado e da criminalidade moderna. Esta criminalidade, cada vez mais técnica e específica, na qual se insere a criminalidade tributária, parece exigir a especialização dos profissionais da investigação criminal. Foi por essa razão que surgiram corpos de polícia com o intuito de auxiliarem as autoridades judiciais nestas matérias, incorporando departamentos com específicas qualificações e competências¹¹. Uma medida deveras relevante e que tem sido praticada em Portugal passa por investir na atualização contínua desta formação, permitindo estágios noutras escolas de polícia, mesmo a nível internacional e a uma troca permanente de experiências, saberes e informações entre entidades de diferentes nacionalidades.

¹⁰ Ver EDMOND LOCARD, *A Investigação Criminal e os métodos científicos*, Coimbra, 1939, pp. 249 e ss.

¹¹ Sem esquecer que este contexto vai muito para além da esfera policial, envolve uma estrutura administrativa e política estadual, estabelecendo cada Estado os seus meios de combate.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Acrescenta-se que a direção das investigações judiciais é da competência *prima facie* do Ministério Público e dos juízes de Instrução Criminal, sem olvidar a “autonomia técnica e tácita” dos órgãos de polícia criminal. Pois bem, os magistrados adquirem a sua formação específica no centro de Estudos Judiciais com abordagem de matérias jurídicas, sem especialização técnica necessária a fazer frente à matéria criminal específica, como seja a criminalidade tributária¹², ao contrário do que vem acontecido com os órgãos de polícia criminal, havendo, no entanto, um esforço de simbiose.

Consideramos que a eficácia da investigação passará , por um lado, pela formação dos órgãos de polícia criminal, passando a ser administrados mais cursos de conhecimentos empíricos e técnicas de investigação da criminalidade tributária¹³ até porque estes terão que fazer uma operação semelhante ao julgador através da colaboração para a constatação de simples indícios ou dos factos imputados na acusação e, muito embora, não lhes seja pedido o mesmo grau de exigência, a verdade é que, deverão ser dominados os elementos integrantes do conceito de crime até para que se possa, desde já, eliminar os factos que, apesar de moralmente ou socialmente relevantes, não são qualificáveis como tal e , por outro lado, pela formação técnica dos magistrados judiciais, devendo os mesmos adquirir as noções gerais básicas desta criminalidade. Até, quiçá, pensar num código da investigação da criminalidade tributária, em sentido jurídico normativo, contendo as tendências, necessidades e práticas da investigação, com conceitos gerais da mesma e uma parte específica, a dedicada à investigação da criminalidade tributária, contendo jurisprudência atual por forma a orientar quem investiga.

De igual forma consideramos que a investigação da criminalidade tributária não tem tido o devido protagonismo no estudo das matérias atinentes ao direito processual penal, pelo que entendemos fulcral uma abordagem a esta investigação, aproximando um conceito da mesma, definindo quais os órgãos de polícia criminal relevantes neste âmbito , focando a Administração Tributária e Aduaneira como um deles e relacionando-a com os demais, trazendo à colação uma das suas tendências, a privatização da investigação na criminalidade tributária.

¹² Cfr. Manuel António Lopes Rocha, “*Problemas especiais da Investigação das Infrações Contra a Economia*”, Boletim do Ministério da Justiça, n.º 338, 1984, p.93.

¹³ Veja-se esta tendência nos cursos completos de polícia administrados nas respetivas escolas sobre técnicas de averiguação e de investigação, desde o século XVIII, aquando o aparecimento dos primeiros corpos de polícia civil.

2. A aproximação ao conceito de investigação no âmbito da criminalidade tributária e a lei n.º 49/2008, de 27 de agosto

A lei n.º 49/2008, de 27 de agosto, Lei da Organização da Investigação Criminal¹⁴, diz-nos no seu artigo 1.º que “A investigação criminal compreende o conjunto de diligências que, nos termos da lei processual penal, se destinam a averiguar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a sua responsabilidade e descobrir e recolher as provas, no âmbito do processo”¹⁵, cuja direção da mesma cabe à autoridade judiciária competente em cada fase do processo, sendo esta assistida pelos órgãos de polícia criminal.¹⁶

Atendendo à disposição supra mencionada, parece que a mesma leva a concluir que a investigação decorre e é relevante em todas as fases do processo e todas estas são imprescindíveis para se alcançar a possível decisão condenatória¹⁷ porquanto muito embora o legislador pareça ter dado ênfase à fase do inquérito, conforme se pode constatar pela leitura do disposto no artigo 262.º do Código de Processo Penal, a verdade é que não olvidou outras fases, como se constata, por exemplo, através da importância atribuída ao Juiz de Instrução, conforme o disposto no artigo 288.º, n.º4, do Código de Processo Penal, “O Juiz investiga autonomamente o caso submetido a instrução (...)”¹⁸ bem como a possibilidade concedida pelo art.º 340.º do mesmo código, permitindo a junção de nova prova em fase de julgamento quando a mesma for essencial à descoberta da verdade material e da boa decisão da causa¹⁹, pelo que, desde já, defendemos a importância da investigação em todas as fases do processo.

Acreditamos²⁰, ainda, como argumento de que a investigação se revela de enorme importância em todas as fases, os princípios orientadores do direito processual penal, como sejam o princípio da investigação, o qual atribui ao Tribunal um poder/dever de,

¹⁴ Revogou a lei n.º 21/2000, de 10 de agosto.

¹⁵ Comparando com o disposto no artigo 262.º, n.º 2, do Código do Processo Penal parece, à primeira leitura, tratar-se do mesmo conteúdo, muito embora atinja este maior alcance no artigo 1.º da Lei da Organização da Investigação Criminal porquanto o primeiro diz apenas respeito à fase de inquérito, enquanto o segundo a todo o processo.

¹⁶ Cfr. artigo 2.º da presente Lei.

¹⁷ Cfr. Manuel Monteiro Guedes Valente, *Regime Jurídico da Investigação Criminal, Comentado e Anotado*, Almedina, 2003, p.47.

¹⁸ Ver, a este respeito, o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 29 de outubro de 2007, proc. n.º1037/07-1, relator: Estelita Mendonça, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁹ Cfr. o disposto no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 12 de fevereiro de 2014, proc. n.º 93/08.2GASJP.P1, relator: Neto de Moura, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

²⁰ No seguimento da teoria explanada por ANA CATARINA DIAS MARTINS, “*Os poderes de investigação em matéria tributária: em especial, a investigação da criminalidade tributária*”, Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga, 2016, pp. 6- 24 in <http://hdl.handle.net/1822/44470>

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

independentemente do que resultar da acusação e da defesa, realizar as diligências que entender necessárias para que se consiga atingir a verdade²¹, o princípio da presunção de inocência, constante no artigo 32.º, n.º2, da Constituição da República Portuguesa²², o qual refere que “todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação (...)”, podendo até ao trânsito surgirem novos meios de prova essenciais para a condenação ou não do mesmo e o princípio da verdade material, o qual, mais uma vez, impõe ao tribunal a obrigação de não se contentar com a verdade que resulte da prova produzida pela acusação ou pela defesa, mas ir mais além²³.

Partindo do disposto no artigo 1.º da presente Lei fica claro que o objetivo da investigação criminal passa, num primeiro momento, por averiguar a existência de um crime, num segundo momento, por descobrir os seus agentes e respetiva responsabilidade destes e, por último, por descobrir e recolher provas.

Ora, para averiguar a existência de um crime é necessário entender quais os factos que são passíveis de serem qualificados como tal. Assim, para que um facto seja qualificado como crime, tem que ser um facto humano (ação ou omissão), típico (objetiva e subjetivamente correspondente à descrição de um tipo legal de crime), ilícito (contrário ao direito e sem qualquer justificação como causa de exclusão de ilicitude), culposo e passível de punição²⁴. Focando designadamente no contexto da criminalidade tributária importará trazer à colação a noção de infração tributária, regulada no Regime Geral das Infrações Tributárias, no artigo 2.º, n.º1, referindo o mesmo que “constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”, também aqui estando presentes os elementos acima referenciados. As infrações tributárias dividem-se em crimes ou

²¹ Ver artigos 290.º, 340.º, 308.º e 323.º, todos do Código de Processo Penal. Não podemos olvidar, no entanto, as limitações constantes da acusação ou do despacho de pronúncia e os métodos de obtenção de prova.

²² Ver Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 12 de março de 2009, proc. nº07P1769, relator: Sobreto de Barros, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>, que refere não existir um ónus de prova sobre os intervenientes processuais e investigando a verdade, de forma autónoma, o tribunal não poderá desfavorecer o arguido na circunstância de não lograr a prova uma vez que o princípio in dubio pro reo, uma das vertentes contemplada pelo princípio constitucional da presunção de inocência, impõe uma orientação vinculativa ao julgador no caso de persistir a dúvida sobre os factos, devendo o tribunal decidir pro reo.

²³ Ver Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 12 de abril de 2000, proc. nº 141/2000, relator: Mariano Pereira, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>, no sentido de que os meios de prova produzidos oficiosamente estão condicionados ao princípio da necessidade, apenas podendo serem produzidos os que se afigurarem necessários à decisão (condenatória ou absolutória).

²⁴ Ver quanto à definição de crime o artigo 1.º, al. a), do Código de Processo Penal. Ver, ainda MANUEL SIMAS SANTOS E MANUEL LEAL-HENRIQUES, *Noções elementares de direito penal*, Vislis Editores, Lda., 1999, p. 43 e ss. e ainda JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal, Parte Geral, Tomo I, Questões fundamentais – A doutrina geral do crime*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, p. 110.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

contraordenações²⁵. De uma forma resumida, podemos agrupar os crimes tributários em quatro categorias:

- Crimes tributários comuns, do artigo 87.º ao 91.º;
- Crimes aduaneiros, do artigo 92.º ao 102.º;
- Crimes fiscais, do artigo 103.º ao 105.º;
- Crimes contra a Segurança Social, artigos 106.º e 107.º.

Do artigo 108.º ao 129.º encontramos elencadas as contraordenações tributárias. Estas subdividem-se em duas categorias:

- Contraordenações aduaneiras, do artigo 108.º ao 112.º;
- Contraordenações fiscais, do artigo 113.º ao 129.º.

Veja-se que, em determinadas infrações os elementos quantitativos assumem uma especial relevância na delimitação entre crimes e contraordenações, atendendo ao valor da prestação tributária em falta²⁶, à vantagem patrimonial obtida pelo agente²⁷ e ao valor que é devido, mas que não foi entregue²⁸. Muito embora parte da doutrina entenda serem estas condições objetivas de punibilidade, é nosso entendimento que os mesmos são elementos do facto tipicamente ilícito.²⁹ No respeitante aos bens jurídicos tutelados há uma dicotomia na intervenção jurídica: por um lado o que tem por base os deveres funcionais dos agentes económicos, como sejam os deveres de colaboração e de informação e por outro, o interesse patrimonial proporcionado pelo tributo que é devido.³⁰ Tanto um como o outro assumem um papel relevante, muito embora assumam um maior relevo o interesse patrimonial, porquanto não basta a mera violação de deveres formais para justificar a intervenção penal e é dada ênfase na decisão à questão patrimonial, pelo que se entende que a punição destas infrações tem como intuito principal a proteção do interesse patrimonial público da estabilidade e

²⁵ Ver Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 28 de novembro de 2002, processo n.º 02P467, relator: Carmona da Mota, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>, que refere o entendimento atual da ideia pacífica de que entre estes dois ramos há uma autêntica diferença de natureza na medida em que na contraordenação o ilícito e as respetivas reações não se fundamentam num plano ético-jurídico, não estando sujeitos aos princípios e corolários do direito criminal. Muito embora, ainda não exista um consenso quanto ao critério verdadeiramente identificador deste direito, capaz de explicar todas as características do regime do mesmo.

²⁶ Veja-se o caso do contrabando, artigo 92.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

²⁷ Ver o caso da fraude fiscal e da fraude contra a segurança social, conforme artigos 103.º e 106.º do Regime Geral das Infrações Tributárias. Ver, ainda, o acórdão o Tribunal da Relação de Évora de 8 de janeiro de 2013, proc. n.º 4/10.5IDFAR.E1, relator: Ana Barato Brito, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

²⁸ Ver o crime de abuso contra a segurança social, conforme o artigo 105.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

²⁹ Ver, a este respeito, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p.203 e ss.

³⁰ Ver, a este respeito, SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 241 e ss.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

sustentabilidade financeira-pública e da arrecadação de receitas com o intuito de se ver satisfeitas as necessidades.³¹

No respeitante aos agentes do crime, estes podem ser comuns, na circunstância de o crime ser praticado por qualquer sujeito, ou específicos, pressupondo ao agente uma condição/qualidade particular. Podem, ainda, serem singulares ou coletivos³². Assim, embora o artigo 11.º do Código Penal refira que as pessoas coletivas não são em regra geral suscetíveis de responsabilidade criminal, há neste contexto uma exceção, aplicando-se à responsabilidade dos agentes singulares o direito penal comum e aos agentes coletivos será aplicável o disposto no artigo 7.º, n.º 1, do Regime Geral das Infrações Tributárias³³.

Em último lugar, o artigo 1.º da Lei da Organização Criminal remete para a descoberta e recolha de provas. É exatamente este o ponto fulcral no sucesso da investigação, como já foi referido supra, pelo que de seguida iremos analisar os órgãos de polícia criminal responsáveis pela investigação neste contexto e pela recolha de provas.

3.Os órgãos de polícia criminal: organização e método

Torna-se deveras relevante entender, em matéria de criminalidade tributária, quais são os órgãos de polícia criminal que existem e de que modo atuam para conseguirem obter provas válidas que possam ser valoradas.

Veja-se o artigo 272.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa que explana a necessidade de prevenir a criminalidade tributária, “A prevenção dos crimes, incluindo a dos crimes contra a segurança do Estado, só pode fazer-se com observância das regras gerais sobre polícia e com respeito pelos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos”, com a imposição de funções de vigilância, sempre com respeito pelas liberdades e garantias dos cidadãos³⁴.

³¹ Veja-se como reforço desta ideia, FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, “Crimes Tributários-Portugal”, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa in https://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/fcp_ma_13038.pdf.

³² Como refere ANA CATARINA DIAS MARTINS, “Os poderes de investigação em matéria tributária: em especial, a investigação da criminalidade tributária”, op. cit., p.14.

³³ Cfr. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário. Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, 2009, p. 105

³⁴ Cfr. FRANCISCO DA COSTA OLIVEIRA, *A Defesa e a Investigação do crime*, op.cit., p.51.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Os métodos de investigação variam com a necessidade do caso concreto e dentro de cada órgão de polícia criminal existem departamentos com hábitos metodológicos específicos e com procedimentos técnicos próprios da sua especialidade.

O nosso ordenamento é caracterizado pela dependência funcional dos órgãos de polícia criminal face às autoridades judiciais, veja-se, desde logo, o artigo 1.º, al. c), do Código de Processo Penal, que nos diz que são “órgãos de polícia criminal todas as entidades e agentes policiais a quem caiba levar a cabo quaisquer atos ordenados por uma autoridade judiciária ou determinados por este Código”. Como reforço, encontramos o artigo 56.º do mesmo e o artigo 2.º, n.º 4, da Lei da Organização da Investigação Criminal, pelo que a diligência investigatória será adaptável às diretrizes do Ministério Público ou do Juiz de Instrução. É ainda de salientar a vantagem inerente à limitação que decorre das decisões das hierarquias dos órgãos de polícia criminal, também dependentes funcionalmente do Ministério Público, desenrolando-se estas investigações numa relação “diligência-relatório-decisão”³⁵, sendo executadas ao mesmo tempo várias ações, sem que haja uma sincronia absoluta. A dependência funcional significa “submissão processual, tendo em vista única e exclusivamente as finalidades ou objetivos visados pelo processo penal. Em termos não processuais (institucionais ou organizativos) os órgãos de polícia criminal respondem perante a sua própria hierarquia, nomeadamente para fins disciplinares”.³⁶

Há, neste contexto, também um princípio de colaboração dos órgãos de polícia criminal para com as autoridades judiciais, conforme o disposto no artigo 3.º, n.º 4, da Lei da Organização da Investigação Criminal, 202.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa e artigos 9.º, n.º 2 e 55.º do Código de Processo Penal.

No respeitante aos órgãos de polícia criminal com competências nesta matéria temos as polícias com atribuições e competências em matéria tributária e, conforme refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA³⁷, podem as mesmas ser de três tipos: “as administrativas, as judiciais, e as securitárias”, atendendo às suas atribuições, “interesses públicos gerais e especiais elencados e estipulados por lei prévia em finalidades a prosseguir de acordo com a

³⁵ Cfr. FRANCISCO DA COSTA OLIVEIRA, *A Defesa e a Investigação do crime...* op.cit., p.52.

³⁶ Ver MANUEL SIMAS SANTOS e MANUEL LEAL HENRIQUES - Código de Processo Penal Anotado I Vol. 2ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1999, pag 301.

³⁷ Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Estado e Privatização da segurança”, in *Scientia Iuridica*, tomo LIX, n.º 322, 2010, p. 222. Ver, ainda, ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, “A polícia como garante da ordem e segurança públicas” in *Revista do Ministério Público*, n.º 90, abril/junho, 2002, p. 79.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

sua natureza e por meio dos poderes materiais próprios ou delegados” e competências, “poderes materiais conferidos por lei a cada polícia criminal para realizar as atribuições e concretizar a respetiva natureza de acordo com o território e hierarquia”.³⁸

As primeiras serão vistas como uma forma de atuar pela autoridade administrativa visando evitar possíveis danos resultantes de atividades individuais. Ao nível funcional, podem ser gerais ou especiais. As gerais têm como objetivo a defesa da ordem jurídica na sua globalidade, protegendo a ordem e a segurança pública, e as especiais são caracterizadas pela existência de determinados órgãos ou agentes da administração pública, que prosseguem determinados interesses públicos, apresentando, maioritariamente, competências policiais. São as especiais que assumem especial relevância neste contexto, encontrando-se nestas inseridos os órgãos da Administração Tributária e Aduaneira, que pela sua enorme importância, nomeadamente no combate à fraude fiscal, recortaremos a sua análise para um momento posterior, o Instituto de Segurança Social e a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica:

- a) O instituto de Segurança Social é um instituto público de regime especial, integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira, com património próprio³⁹. Assume especial relevância na Constituição da República Portuguesa, veja-se os artigos 9.º e 63.º da mesma, como garante da proteção e inclusão social dos cidadãos, reconhecendo os seus direitos e assegurando o cumprimento das obrigações. Depende financeiramente das contribuições dos empregadores e dos trabalhadores pelo que há neste contexto indícios do fenómeno de privatização⁴⁰ porquanto vem elencado na Constituição da República Portuguesa que deve ser o Estado o financiador deste instituto, o que na prática não se verifica. Encontra o seu ponto de ligação com o Direito Tributário através da relação de tributação que obriga a contribuir para a Segurança Social⁴¹ pelo que se justifica

³⁸ Ver MANUEL MONTEIRO GUEDES VALENTE, *Teoria Geral do Direito Policial*, 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2012. p. 419.

³⁹ Disponível para consulta em <http://www.seg-social.pt/quem-somos3>. Ver, ainda, o DL n.º 83/2012, de 30 de março.

⁴⁰ Ver HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014, p. 216.

⁴¹ Um dos casos mais mediáticos surge com o crime de abuso de confiança contra a segurança social, quando a entidade empregadora, através do mecanismo de autoliquidação, deduz uma quantia da remuneração de um ou demais trabalhadores, ou órgão social, com a finalidade de entregar à Segurança Social mas, na verdade, não entrega, invertendo o título da posse dessa quantia, passando a dispor desta como se fosse sua, atribuindo-lhe outra finalidade. Não esquecer, no entanto, que os crimes em questão têm de ser contra a Segurança Social, mas não apenas os constantes no Regime Geral das Infrações como “Crimes contra a Segurança Social”, abarcando também a burla tributária, a frustração de créditos, a associação criminosa e a violação do segredo. Ver APÉLLES J.B. CONCEIÇÃO, *Segurança Social – Manual Prático*, 8.ª edição, Almedina, 2008, p. 98 e MÁRIO FERREIRA MONTE, “O Abuso de Confiança Fiscal e contra a Segurança Social na emergência da crise económica” in Glória Teixeira, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2011, p. 250.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

poderes investigatórios por parte da mesma. Assim, ganha relevo o seu departamento financeiro, mais concretamente os núcleos de investigação criminal que o integram⁴², porquanto compete a este exercer a ação fiscalizadora quando em causa esteja o cumprimento dos direitos e obrigações dos beneficiários e contribuintes do sistema de segurança social, instituições particulares de solidariedade social e outras entidades privadas que exerçam atividades de apoio social. Desenvolve, ainda, ações de esclarecimento e orientação relativas aos direitos e obrigações dos seus beneficiários e contribuintes com o intuito de prevenir ou corrigir a prática de infrações. Fiscaliza o cumprimento das obrigações dos beneficiários e contribuintes e elabora e determina o registo oficioso das declarações de remunerações após o resultado da ação inspetiva. Assume a fiscalização dos beneficiários de prestações sociais e, na circunstância de concluir pela não verificação, total ou parcial, dos requisitos necessários à manutenção dos mesmos, determina aos serviços competentes a correção das irregularidades detetadas. Elaborar autos de notícia respeitantes às atuações ilegais de beneficiários e contribuintes que forem detetadas no exercício das suas funções e exerce a ação fiscalizadora das instituições particulares de segurança social, bem como de outras entidades privadas que exerçam atividades de apoio social. Ademais, efetua a prospeção e o levantamento de estabelecimentos clandestinos ou que funcionam ilegalmente e informa e esclarece as entidades proprietárias e os utentes de estabelecimentos de apoio social no respeitante aos seus direitos e obrigações, com vista a prevenir ou corrigir a prática de infrações. Elaborar autos de notícia respeitantes às atuações ilegais das Instituições Particulares de Segurança Social e de outras entidades privadas, detetadas no exercício das suas funções, desenvolve as ações necessárias à instrução dos processos de investigação no âmbito de condutas ilícitas dos beneficiários e contribuintes em relação à segurança social, legalmente definidas e promove e realiza ações de prevenção criminal⁴³. Os seus funcionários, no exercício de funções de fiscalização, assumem um verdadeiro estatuto de autoridade de polícia criminal⁴⁴, adstritos, durante a fase de inquérito, às atribuições que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos e às autoridades de polícia criminal e, apenas, atuam

⁴² Ver deliberação 27/2013, de 9 de janeiro.

⁴³ Cfr. artigo 8.º da Portaria n.º 135/2012, de 08 de maio.

⁴⁴ Veja-se a situação da casa dos Marcos, da associação Raríssimas, na Moita, alvo de investigação por parte dos funcionários com poderes de inspeção da Segurança Social, auxiliando a compreender na prática as competências dos mesmos. Ver, ainda, a investigação levada a cabo pelos investigadores da Segurança Social às contas da Associação Unitária de Reformados, Pensionistas e Idosos do Seixal.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

em relação aos crimes que sejam contra a Segurança Social⁴⁵, gozando do direito de acesso e livre trânsito nos termos da lei⁴⁶, pelo tempo e horário que forem necessários para desempenharem as respetivas funções, em todos os serviços e instalações das entidades públicas e privadas sujeitas ao exercício das suas atribuições. Podem obter, das entidades auditadas para apoio nas ações de controlo e auditoria em curso, da cedência de instalações adequadas, material e equipamento próprio, bem como a colaboração de pessoal que se mostre indispensável. No exercício das suas funções, poderão requisitar a colaboração necessária das autoridades policiais e administrativas e promover, nos termos legais, a selagem de quaisquer instalações, dependências, cofres ou móveis, bem como a apreensão, requisição ou reprodução de documentos em poder das entidades controladas⁴⁷.

- b) A Autoridade de Segurança Alimentar e Económica, verdadeiro órgão de polícia criminal, apresenta a missão de fiscalizar e prevenir o cumprimento da legislação reguladora do exercício das atividades económicas, nos sectores alimentar e não alimentar, bem como a avaliação e comunicação dos riscos na cadeia alimentar, sendo o organismo de ligação com as congéneres europeias e internacionais⁴⁸, ambicionando proteger a livre concorrência, a defesa dos consumidores e da saúde pública. Para tal, é elaborado o Plano de Inspeção e Fiscalização, meio de previsão e de planificação operacional, por triénio, que define os objetivos gerais e estratégicos de atuação desta Autoridade e, anualmente são definidas as áreas de intervenção prioritárias, materializada através de planos operacionais e os objetivos operacionais. É certo que não apresenta competências em matéria da criminalidade tributária, mas no decorrer de uma inspeção ou fiscalização, por diversas vezes, depara-se com a prática de crimes aduaneiros, como sejam o crime de contrabando e o crime de introdução fraudulenta no consumo, bem como, ao assumir especial relevância no que toca ao combate ao crime de branqueamento de capitais que, por diversas vezes, surge acompanhado do crime de fraude fiscal, o qual importa no presente contexto, competindo a esta

⁴⁵ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Por um estado fiscal suportável – Estudos de direito fiscal*, vol. II, Almedina, 2008, p. 182. Ver, ainda, GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2015.

⁴⁶ Devendo sempre estarem acompanhados do cartão de identificação que confira livre trânsito, cfr. artigo 7.º do Decreto Regulamentar 22/2001, de 26 de dezembro de 2001.

⁴⁷ Ver artigo 17.º do DL n.º 83/2012, de 30 de março. Veja-se que no recrutamento de inspetores da Segurança Social já se salienta a necessidade de conhecimentos especializados, pelo que se entende que os candidatos deverão apresentar conhecimentos técnicos especializados na área jurídica, económica, de contabilidade e auditoria, essenciais para a análise e recolha de elementos de prova relevantes para a correta aplicação e interpretação da Lei.

⁴⁸ Disponível em <http://www.asae.gov.pt/asae20/a-direcao.aspx>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

autoridade a verificação do cumprimento, dos deveres e obrigações previstos na lei do combate ao mesmo e nos respetivos diplomas regulamentares, pelas entidades não financeiras, designadamente às demais pessoas ou entidades que, estando abrangidas pelo artigo 4.º da dita lei, não se encontrem sujeitas à supervisão ou fiscalização de uma outra autoridade referida no presente artigo. Compete-lhe, ainda, a verificação do cumprimento, dos deveres e obrigações previstos na lei do combate ao branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo e nos respetivos diplomas regulamentares, pelas entidades equiparadas a entidades obrigadas como sejam as entidades gestoras de plataformas de financiamento colaborativo nas modalidades de donativo e com recompensa e as organizações sem fins lucrativos, integrando, ainda, por nomeação do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, o grupo de trabalho que visa elaborar propostas que assegurem a conformidade das normas relativas aos mesmos. Podem praticar atos cautelares que sejam urgentes e necessários para a preservação dos meios de prova, conforme o disposto no artigo 249.º do Código de Processo Penal, podendo sempre, atendendo ao artigo 270.º do mesmo, o Ministério Público encarregar este órgão de qualquer diligência, que entender necessária, durante a fase do inquérito⁴⁹. É de salientar a mútua cooperação estabelecida entre os órgãos de polícia criminal, presente nos artigos 13.º da Lei Orgânica da Autoridade de Segurança Alimentar e Económica e 10.º da Lei da Organização e Investigação Criminal, principalmente no que diz respeito à existência de equipas mistas, conforme o artigo 41.º, n.º4, do Regime Geral das Infrações Tributárias porquanto na circunstância de a investigação de determinado crime tributário assumir especial complexidade ou estar em causa também um crime comum pode o Ministério Público ordenar que a investigação seja levada a cabo por elementos de diversos órgãos de polícia criminal, havendo, assim, partilha de conhecimentos, o que só por si já torna a investigação mais eficaz. Os trabalhadores que exercem funções de inspeção, bem como os que dirigem os serviços

⁴⁹ Deverá sempre remeter, com o conhecimento da autoridade judiciária, o processo para o órgão de polícia criminal competente, no mais curto prazo, não podendo exceder vinte e quatro horas, conforme o disposto no artigo 5.º, n.º 2, da Lei da Organização da Investigação Criminal. Veja-se o artigo 41.º, n.º 1 do Regime Geral das Infrações respeitante à competência delegada para a investigação. No respeitante aos requisitos de admissão como inspetor tributário ver o artigo 29.º, n.º2, do Decreto-Lei n.º204/98 e o artigo 17.º da Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas (anexo à Lei n.º 35/2014, de 20.06), valorizando-se determinadas áreas do saber.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

de inspeção estão autorizados a possuírem cartões de identificação e de livre-trânsito e a usarem armas.⁵⁰

As segundas, as policiais, têm como função auxiliar os tribunais na resolução de litígios. No presente contexto, assume relevância a polícia judiciária⁵¹ que tem por missão coadjuvar as autoridades judiciárias na investigação e desenvolver e promover ações de prevenção, deteção e investigação da sua competência ou que lhes sejam cometidas pelas autoridades judiciárias competentes. As suas competências reservadas estão presentes nos artigos 7.º e 8.º da Lei da Organização da Investigação Criminal. Orientam-se por valores como o da legalidade, justiça e imparcialidade, proporcionalidade e integridade, apresentando como desafio dispor dos recursos humanos com os níveis de formação e especialização adequados, bem como dos meios tecnológicos, que permitem fazer face às normas emergentes da criminalidade. Assume especial relevância no contexto de criminalidade organizada e na de especial complexidade⁵². Apresenta unidades que são essenciais no contexto do combate à criminalidade tributária, como sejam, a unidade nacional de combate à corrupção, demonstrativa daquilo que se pretende com a investigação da criminalidade tributária - a especialização - a unidade de informação financeira e o grupo permanente de ligação. A unidade de informação financeira é a unidade central nacional com competência para receber, analisar e difundir a informação resultante de comunicações de operações e atividades suspeitas do cometimento dos crimes de branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo, bem como a informação resultante de outras fontes quando relativas a atividades criminosas de que provenham fundos ou outros bens, nos termos do art.º 2.º, n.º1, al. j) da Lei 83/ 2017, de 18 de agosto. Compete-lhe, ainda, o tratamento relativo aos crimes tributários, conforme o artigo 5.º do DL 42/2009⁵³. O Grupo permanente de Ligação encontra-se sediado na Unidade de Informação Financeira, surge como resultado do DL n.º 93/2003, de 30 de abril, com o intuito de controlar o acesso e a análise por parte da Polícia Judiciária e pela Administração Tributária e Aduaneira a informação essencial na investigação da criminalidade tributária, regulando, assim, a cooperação entre esta polícia e a Administração

⁵⁰ Ver artigo 16.º do Regime Jurídico da Atividade de Inspeção da Administração Direta e Indireta do Estado. Para acederem à carreira de inspetores, terão que frequentar um curso de acesso que tem como intuito dotar os participantes com conhecimentos, técnicas e atitudes adequadas ao seu desempenho, sendo abordadas matérias de formação geral, direito, metodologias de inspeção e fiscalização e formação técnica específica.

⁵¹ Cfr. MARCELLO CAETANO, *Manual de Manual de Direito Administrativo*, Vol. II, Almedina, 2004, p. 1153 e 1154. Ver artigo 2.º da Lei da Organização da Polícia Judiciária e 7.º, n.º 2 da Lei da Organização da Investigação Criminal.

⁵² Cfr. TEODÓSIO JACINTO, “O papel da Polícia Judiciária no sistema de justiça (Parte I)” in Revista do Ministério Público, n.º 120, outubro/dezembro, 2009, p. 47.

⁵³ Cfr. conta em <https://www.policiajudiciaria.pt/uif/>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Tributária e Aduaneira. Surge, mais uma vez, o reforço às equipas mistas⁵⁴, constituídas por funcionários dos serviços com competência territorial no local onde os ilícitos ocorrem ou poderão ocorrer, sendo supervisionadas por este grupo⁵⁵. A sua unidade de perícia financeira e contabilística também assume um papel relevante na medida em que apresenta como competências a realização de perícias financeiras, contabilísticas e bancárias, ordenadas pelas autoridades judiciais e de polícia criminal, a prestação de acessoria técnica aos serviços de investigação criminal, auxiliando as ações de recolha e análise de outros meios de prova e coadjuvação das autoridades judiciais, nas fases de inquérito, instrução e julgamento, no âmbito das suas competências.⁵⁶ O Gabinete de Recuperação de Ativos, surge ao abrigo da Lei n.º 45/2011, na dependência da Polícia Judiciária, com atribuições de investigação análogas às dos órgãos de polícia criminal. Apresenta como missão identificar, localizar e apreender bens ou produtos relacionados com crimes, a nível interno e internacional, e a sua competência é proceder à investigação financeira ou patrimonial por determinação do Ministério Público⁵⁷, surgindo como resultado da cooperação entre a Polícia Judiciária, o Instituto dos Registos e do Notariado e a Administração Tributária e Aduaneira⁵⁸. Mais se salienta que para que este órgão de polícia criminal possa investigar a criminalidade tributária é necessário que o valor em causa seja superior a 500 000 €⁵⁹.

As últimas, as polícias securitárias, são as responsáveis por acautelarem a segurança interna, cuja finalidade explanada na Constituição da República Portuguesa passa pela defesa da legalidade democrática, pelo garante da segurança interna e dos direitos dos cidadãos⁶⁰, promovendo providências que sejam adequadas à manutenção da ordem e da segurança⁶¹. Na presente dissertação assume importância a Guarda Nacional Republicana⁶², força de segurança de natureza militar, constituída por militares organizados num corpo especial de tropas e dotada de autonomia administrativa, com jurisdição em todo o território nacional e no

⁵⁴ Ver artigo 7.º do diploma.

⁵⁵ Cfr. ANTÓNIO TROGANO, “A investigação da criminalidade tributária organizada: relato de uma experiência” in Maria Fernanda Palma, Augusto Silva Dias e Paulo de Sousa Mendes, 2.º Congresso de Investigação Criminal, Almedina, 2010, p. 224.

⁵⁶ Cfr. se refere em <https://www.policiajudiciaria.pt/upfc/>.

⁵⁷ Cfr. <https://www.policiajudiciaria.pt/gra/>.

⁵⁸ Ver portaria 269/2012, de 3 de setembro.

⁵⁹ Cfr. artigo 7.º, n.º 4, da Lei da Organização da Investigação Criminal. A investigação por parte da Guarda Nacional Republicana não está sujeita a nenhum valor como condição de investigação e, por consequência, pode surgir deparar-se, através da Unidade de Ação Fiscal, com crimes tributários de valor superior a 500 00€, pelo que não terá que transferir a investigação para a polícia Judiciária, apresentando competência para investigar. Assim, hoje em dia, para que a Polícia Judiciária possa investigar há como condição o valor de 500 000€, sem se olvidar as competências atribuídas à Guarda Nacional Republicana pela Unidade de Ação Fiscal.

⁶⁰ Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Estado e Privatização da segurança*, op. cit. p. 224 e 225.

⁶¹ Cfr. SÉRVULO CORREIA, “Polícia”, in José Pedro Fernandes, *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, Vol. VI, Lisboa, 1994, p. 400.

⁶² De salientar que para o acesso à profissão é necessário a aprovação na prova de conhecimentos, já aqui havendo uma triagem, com seleção daqueles que apresentam mais conhecimentos na matéria em apreço.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

mar territorial, pela sua atribuição fiscal e aduaneira através da Unidade de Ação Fiscal⁶³. Esta Unidade especializada de âmbito nacional, de escalão regimento, que nos termos do artigo 41.º da Lei Orgânica da Guarda Nacional Republicana, para além da missão geral da Guarda, tem a competência específica para o cumprimento da missão tributária, fiscal e aduaneira cometida à Guarda. Assim e voltando a trazer à colação o artigo 41.º, n.º 1, alínea a) do Regime Geral das Infrações Tributárias quando o Ministério Público delega a competência para os atos de inquérito na Brigada Fiscal da Guarda Nacional Republicana, está a referir-se à unidade especializada, Unidade de Ação Fiscal, apresentando esta competência específica nos crimes aduaneiros⁶⁴. Também o artigo 7.º, n.º 4, atribui por forma indireta competências à Unidade de Ação Fiscal, competência esta que vai para além dos crimes aduaneiros, o que pode levar a um conflito na decisão de quem tem competência para investigar nos crimes de valor superior a 500.000 € (relembre-se que a Polícia Judiciária apresenta apenas competência para investigar quando em causa estejam valores superiores a 500.000 €, o que já não acontece com a Guarda Nacional Republicana, não existindo nenhum patamar de investigação). Ora, a solução passa pelo respeito do princípio da subsidiariedade e do da primazia da aquisição de notícia de crime⁶⁵, até porque atendendo ao disposto no artigo 7.º, n.º 5, da Lei da Organização da Investigação Criminal, o qual refere que a investigação criminal é desenvolvida pelo órgão de polícia criminal que a iniciar pela circunstância de ter adquirido a notícia do crime ou por ter sido dessa forma determinada pela autoridade judiciária competente, pelo que nos crimes cujo valor seja superior a 500 000 € pode quer a Polícia Judiciária, quer a Guarda Nacional Republicana, ver lhe ser atribuída a competência para investigar por despacho do Ministério Público aplicando o princípio da primazia da aquisição de notícia de crime. Não esquecer que o Ministério Público, conforme o disposto no artigo 7.º, n.º 5, da Lei da Organização da Investigação Criminal poderá delegar a investigação num órgão de polícia criminal que não tenha adquirido a notícia e o artigo 8.º, n.º 5, da mesma refere que o Procurador-Geral da República, com o intuito de tornar a investigação mais eficiente, e ouvindo os órgãos de polícia criminal em questão, pode incumbir a investigação a um órgão de polícia criminal diferente do responsável por iniciar a mesma, o que comprova que não há uma verdadeira exclusividade no que toca à investigação.

⁶³ Ver em http://www.gnr.pt/atrib_UAF.aspx.

⁶⁴ Crimes previstos do artigo 92.º ao 102.º e nos previstos em disposições especiais.

⁶⁵ Ver, a este respeito, ANA CATARINA DIAS MARTINS, “*Os poderes de investigação em matéria tributária: em especial, a investigação da criminalidade tributária*”, op.cit., pp.183-186.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Também a Guarda Nacional Republicana se encontra adstrita ao dever de colaboração constante do artigo 6.º da Lei Orgânica da Guarda Nacional Republicana, apresentando uma especial colaboração com a Administração Tributária e Aduaneira através do protocolo de 21 de dezembro de 2012, protocolo de cooperação entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e a Guarda Nacional Republicana com o intuito de combater a fraude e a evasão fiscal e aduaneira, articulando as formas concretas de cooperação e coordenação entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e a Guarda Nacional Republicana, sendo um passo essencial no combate à economia paralela, reforçando a ideia da necessidade de construir equipas mistas formadas por membros da Administração Tributária e da Guarda Nacional Republicana em investigações e fiscalizações de ilícitos tributários, fiscais e aduaneiros, constituindo este um dos meios de colaboração mais bem conseguidos.

Acontece que, quando a criminalidade tributária é mais refinada e exigente, a cooperação já terá que ser levada a um nível internacional e é aqui que surge um dos problemas da eficácia da investigação, a existência de cartas rogatórias que não são cumpridas porquanto há países com quem obter uma cooperação rápida nem sempre é simples, pelo que se deverá arranjar uma forma de contornar estas situações, levando ao sucesso da investigação, quer ao nível nacional, quer ao nível internacional. De salientar a diretiva 2011/16/EU do Conselho de 15 de fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, caracterizada pela comunicação de informações úteis entre as autoridades competentes dos Estados Membros e pela possibilidade dos funcionários de alguns Estados-Membros estarem presentes nos serviços administrativos e participarem nos inquéritos administrativos dos outros Estados-Membros⁶⁶.

Não se poderá olvidar, no entanto, outras entidades que assumem um papel relevante neste combate à criminalidade tributária, equiparadas a órgãos de polícia criminal, como sejam, o caso da comissão de mercados de valores mobiliários que tem como missão supervisionar e regular os mercados de instrumentos financeiros, assim como os agentes que neles atuam, promovendo a proteção dos investidores⁶⁷, deparando-se, por diversas vezes com o crime de fraude fiscal e o de branqueamento na sua atividade. O Serviço de Estrangeiros e Fronteiras, serviço integrada no ministério da Administração Interna que, no

⁶⁶ Cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Estudos de Direito Fiscal da União Europeia*, Braga, 2017, Elsa Uminho, pp.121- 122.

⁶⁷ Cfr. <http://www.cmvm.pt/pt/CMVM/Apresentacao/Pages/Apresentacao-o-que-e-a-CMVM.aspx>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

quadro da polícia de segurança interna, assegura o controlo das pessoas nas fronteiras, dos estrangeiros em território nacional, a prevenção e o combate à criminalidade relacionada com a imigração ilegal e tráfico de seres humanos, gere os documentos de viagem e de identificação de estrangeiros e procede à instrução dos processos de pedido de asilo, na salvaguarda da segurança interna e dos direitos e liberdades individuais no contexto global da realidade migratória. Também, como órgão de polícia criminal que é, atua no processo, nos termos da lei processual penal sob direção e em dependência funcional da autoridade judiciária competente, realizando as ações determinadas e os atos delegados por esta⁶⁸, adquirindo especial importância no respeitante aos crimes aduaneiros, designadamente ao crime de contrabando. O Banco de Portugal, pessoa coletiva de direito público, com autonomia administrativa e financeira e património próprio, apresenta como missões essenciais a manutenção da estabilidade dos preços e a promoção da estabilidade do sistema financeiro⁶⁹, ajudando a combater o branqueamento que surge, por diversas vezes, conectado ao crime de fraude fiscal. O Tribunal de contas, órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei lhe submeter, competindo-lhe o disposto no artigo 214.º, nº1, da Constituição da República Portuguesa, no uso das suas funções poderá deparar-se com infrações tributárias e, por último, o Consórcio Internacional de Jornalistas Investigativos, grupo constituído por 190 jornalistas que em mais de 65 países investigam casos de infrações, tendo sido a mais mediática destas a que teve como protagonista Mossack Fonseca, um escritório de advocacia com diversas contas offshore, que se tornou centro de um escândalo, conhecido como Panama Papers⁷⁰.

Ademais, neste sistema de investigação, no qual a cooperação atinge a sua maior importância, como se viu, tem-se assistido a uma privatização, a um passar para a esfera dos privados o que devia ser poder do Estado⁷¹, cada vez maior dos agentes investigatórios, caracterizado pela exigência não só de declarações aos próprios sujeitos passivos, mas a terceiros que com eles desenvolvam atividades económicas, e não apenas no respeitante aos deveres de comunicação e registo, mas, e principalmente, aos deveres que são impostos a entidades consideradas “promotores” de atuações ou esquemas fiscalmente abusivos e, muito

⁶⁸ Cfr. <https://www.sef.pt/pt/pages/conteudo-detalle.aspx?nID=1>.

⁶⁹ Cfr. <https://www.bportugal.pt/page/missao-e-funcoes?mlid=808>.

⁷⁰ Tal como refere ANA CATARINA DIAS MARTINS, “*Os poderes de investigação em matéria tributária: em especial, a investigação da criminalidade tributária*”, op.cit., pp.197-201.

⁷¹ A este respeito, ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de procedimento e processo tributário*, 5.ª edição, Coimbra Editora, 2014, p. 47 e 48.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

embora, se compreenda as vantagens que lhe estão subjacentes, nomeadamente a maior eficácia da investigação, é levantada a questão de saber até que ponto não estará esta “privatização” a ser abusiva, porquanto aos seus profissionais, como sejam , os Advogados, os Revisores Oficiais de Contas, os Contabilistas Certificados, os solicitadores e os Agentes de Execução, têm sido impostos deveres de denúncia dos clientes quando suspeitem da prática de infrações tributárias, fiscais e aduaneiras. Ora é exatamente este ponto que visamos abordar após focarmos, designadamente, na Administração Tributária e Aduaneira como órgão de polícia criminal.

4. A atuação da Administração Tributária e Aduaneira

A Administração Tributária e Aduaneira⁷², “polícia administrativa”, designada por AT de forma abreviada, apresenta como missão a administração dos impostos, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, exercendo o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e pelo Direito da União Europeia⁷³. No presente contexto das atribuições prosseguidas assume destaque a ação de inspeção tributária, garantindo a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efetuando os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional , prevenindo e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos, a realização e promoção da investigação técnica e científica no domínio tributário e aduaneiro, tendo em vista o aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas em matéria tributária e aduaneira, a qualificação permanente dos recursos humanos, bem como o necessário apoio ao Governo na definição de política fiscal e aduaneira, cabendo, ainda, exercer a ação de justiça tributária , assegurando a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais. Tem, de dia para dia, melhorado a eficácia da sua atuação e, para isso, tem contribuído o aumento do cruzamento da informação disponível, um aumento das obrigações acessórias e o acesso a uma maior quantidade e diversidade de informação, como veremos de seguida, com ênfase dado aos órgãos de inspeção tributária como órgão de polícia criminal.

⁷² Pertence aos serviços centrais do Ministério das Finanças, integrando a Administração direta do estado. Ver artigo 4.º, alínea f), da lei orgânica do Ministério das Finanças.

⁷³ Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Pages/missao-e-atribuicoes.aspx>. Ver artigo 2.º, n.º 2 do dl n.º 118/ 2011, de 15 de dezembro.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

4.1 O procedimento de inspeção tributária

Os órgãos responsáveis pela inspeção tributária encontram as competências para a mesma atribuídas pelo artigo 16.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária. Assim, apenas terão competência para praticar atos de inspeção tributária a Unidade dos Grandes Contribuintes em relação aos sujeitos passivos que forem considerados grandes contribuintes⁷⁴, as direções de serviço de inspeção tributária, integradoras da área operativa da inspeção em relação aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários selecionados no âmbito das suas competências ou designados pelo diretor geral da Administração⁷⁵ e as unidades orgânicas desconcentradas⁷⁶, relativamente aos sujeitos

⁷⁴ Constante do artigo 2.º, n.º1, alínea ff) e artigo 34.º da portaria n.º 320 -A/2011, de 30 de dezembro, compete-lhe, com importância no presente contexto, assegurar uma assistência personalizada aos contribuintes, garantindo o acompanhamento do seu relacionamento global com a administração tributária; assegurar aos contribuintes que sejam considerados de elevada dimensão económica e fiscal, em função de critérios previamente definidos por despacho do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, o acompanhamento do respetivo relacionamento com a Administração através de um interlocutor único designado por gestor de contribuinte; analisar e acompanhar o comportamento tributário e aduaneiro dos contribuintes e dos setores de atividade económica em que se inserem, através da verificação, análise formal e coerência dos elementos declarados, bem como da monitorização e análise da informação constante das bases de dados e da recolha sistematizada de quaisquer outros tipos de informação disponível; realizar procedimentos de inspeção à contabilidade dos contribuintes, com recurso a técnicas de auditoria, confirmando a veracidade das declarações efetuadas, por verificação substantiva dos documentos de suporte; desenvolver modelos de gestão do risco, tendo em vista a identificação, análise, avaliação e cobertura dos riscos tributários decorrentes das atividades dos contribuintes; instaurar e instruir processos de inquérito, nos termos dos artigos 40.º e 41.º do Regime Geral das Infrações Tributárias; proceder à instauração, instrução e apreciação do procedimento tributário, oficiosamente ou por iniciativa do contribuinte, de revisão do ato tributário ou da matéria tributável; proceder à instauração, instrução e apreciação do procedimento de reclamação graciosa e colaborar com a representação da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.

⁷⁵ São elas: a) a *direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária*, abreviadamente designada por DSPCIT que assegura a conceção e planeamento das políticas no domínio do exercício da ação de inspeção tributária e aduaneira e, para isso, elabora, anualmente, o projeto do Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA), coordena a elaboração dos planos regionais de atividade das diferentes unidades orgânicas da área da inspeção tributária e aduaneira e controla a execução dos referidos planos. Elabora o relatório de atividades da área da inspeção e concebe, testa, gere operacionalmente e propõe alterações aos sistemas de informação utilizados pela área da inspeção. Promove programas de inspeção, tendo em vista áreas de risco previamente identificadas e elabora os respetivos manuais a usar pelas diferentes unidades orgânicas com competências. Define, ainda, procedimentos técnicos de inspeção a adotar pelas diferentes unidades orgânicas com competências de inspeção e pesquisa temas, assuntos e questões relevantes para a respetiva intervenção. Define modelos e métodos de pesquisa, inventariação e análise da informação a adotar pelas diferentes unidades orgânicas com competências de inspeção e harmoniza os procedimentos de seleção de contribuintes a controlar, promove a seleção de contribuintes e ações de vigilância e fiscalização aduaneira e gere a troca de informações com países comunitários e com países terceiros com os quais Portugal tenha celebrado convenções sobre dupla tributação. Concebe e atualiza modelos declarativos e formulários, elabora pareceres e realiza estudos e trabalhos técnicos relacionados com a respetiva área de intervenção sempre que tal lhe seja solicitado, estuda e propõe medidas legislativas e regulamentares e propõe e acompanha o ciclo de vida dos sistemas de informação, de acordo com a metodologia em vigor, tudo conforme o artigo 2.º, n.º1, alínea q) e o artigo 19.º da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro; b) a *Direção de Serviços Antifraude Aduaneira*, abreviadamente designada por DSAFA que prepara e desenvolve as ações estratégicas de combate à fraude tributária e aduaneira e assegura a articulação e colaboração com outras entidades com competências inspetivas, centralizando e procedendo ao tratamento integrado de dados aduaneiros e fiscais, de natureza estratégica, necessários à definição das medidas de política de prevenção e repressão da fraude, centralizando e procedendo ao tratamento integrado de informações de natureza tática ou operacional, tendo em vista a prevenção e repressão da fraude aduaneira e fiscal, designadamente no tráfico de mercadorias cuja comercialização está sujeita a medidas proibitivas ou restritivas, difundindo essas informações, diretamente, pelos serviços operacionais e desconcentrados, por forma a orientar a sua atividade. Contribui, ainda, emitindo parecer e coordenando as ações necessárias à execução dos acordos de cooperação aduaneira e assistência mútua administrativa de âmbito comunitário e internacional, com incidência direta na prevenção e repressão da fraude aduaneira e fiscal e promovendo a cooperação administrativa entre a Administração e outras entidades públicas ou privadas, tendo em vista a troca regular de informações relativas à luta antifraude, executando o plano nacional de inspeção e fiscalização aduaneira (PNAITA na vertente aduaneira), ações de vigilância e de fiscalização aduaneira e tributária bem como quaisquer outras atividades operacionais, incluindo as ações de controlo relacionadas com os financiamentos concedidos no âmbito da política agrícola comum. Promove a operacionalização e a otimização de equipamentos de controlo não intrusivo, no exercício do controlo de mercadorias e de meios de transporte, na fronteira externa, assegura a execução de diligências de investigação no quadro dos atos de inquérito, nos termos dos artigos 40.º e 41.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, promove e coordena os contactos necessários, no plano nacional, comunitário e internacional, com as entidades competentes, no âmbito da assistência mútua, de investigações e diligências relativas a processos-crime de natureza aduaneira e fiscal, garantindo a necessária articulação com os serviços desconcentrados no mesmo domínio, colaborando com os organismos competentes, nacionais ou internacionais,

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial. Há como vemos, também neste contexto, um princípio da especialização, havendo mais uma manifestação do artigo 4.º da Lei da Organização da Investigação Criminal porquanto este é o órgão de polícia criminal com conhecimentos específicos que permite tornar o procedimento de inspeção tributária mais eficaz, alcançando-se os objetivos do mesmo. Ademais, contribui para a segurança dos visados, uma vez que estes ficam com a noção que apenas podem ser sujeitos a um procedimento inspetivo por parte deste órgão de polícia criminal e não por outro⁷⁷.

O procedimento de inspeção tributária visa obter informações úteis na elucidação da Administração Tributária e Aduaneira no tocante às realidades tributárias, nomeadamente ao cumprimento das obrigações e à prevenção das infrações tributárias⁷⁸. Integra as ações inspetivas que segundo JOAQUIM FREITAS DA ROCHA⁷⁹ são “atos materiais de

na aplicação de normas relativas à comercialização de estupefacientes e de substâncias psicotrópicas e dos respetivos precursores, bem como dos produtos estratégicos e assegurando a interligação com as alfândegas na área antifraude aduaneira e dos impostos especiais sobre o consumo, coordenando e apoiando a respetiva atividade, conforme o disposto no artigo 2.º, n.º1, alínea r) e artigo 20.º da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro; c) a *Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais*, abreviadamente designada por DSIFAE que prepara e desenvolve as ações estratégicas de combate à fraude e evasão tributárias, bem como assegura a articulação e colaboração com outras entidades com competências inspetivas, estudando e propondo estratégias de luta contra a evasão e fraude fiscais, promovendo a cooperação com entidades públicas ou privadas que disponham de informação relevante, centralizando e tratando a informação relativa aos diversos tipos de evasão e fraude tributárias. Cooperar com outros serviços e entidades com competências inspetivas ou de investigação criminal vocacionadas para a deteção e controlo da evasão e fraude tributárias, apura a situação tributária dos contribuintes, em particular na averiguação de denúncias ou participações e na obtenção de provas relativamente a eventuais crimes tributários, quando existam indícios de evasão e fraude tributárias, por omissão de declarações, inexistência, viciação ou ocultação da contabilidade, de documentos ou de outros elementos de suporte de fatos tributários presumivelmente ocorridos, coordenando, a nível da área da inspeção tributária, a prestação de apoio técnico aos tribunais, bem como a cooperação com a Polícia Judiciária, no acesso e tratamento da informação de natureza tributária e aduaneira utilizando técnicas de auditoria informática e de obtenção de evidências digitais; gerir, em colaboração com a DSIVA, o sistema Vat Information Exchange System (VIES); gere o programa comunitário Fiscalis, assegurando os compromissos assumidos perante a Comissão Europeia ou os restantes Estados membros da União Europeia; assegura a cooperação administrativa e assistência mútua entre os Estados membros da União Europeia, bem como o envio à Comissão Europeia de informação que esta solicite e instaura e instrui processos de inquérito, nos termos dos artigos 40.º e 41.º do RGIT, conforme o artigo 2.º, n.º1, alínea s) e artigo 21.º da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.

⁷⁶ As direções de finanças que asseguram as funções de orientação e controlo da administração tributária na respetiva área de jurisdição e coordenam os serviços de finanças, salvo nas matérias das atribuições das alfândegas; executam as atividades cometidas à Administração que, por lei ou decisão superior, lhes sejam atribuídas. Assumem especial relevância neste contexto pelo facto de assegurarem as atividades relacionadas com a inspeção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhes sejam cometidas. Asseguram as atividades relacionadas com a justiça tributária, elaboram e executam programas de ação de controlo de natureza fiscalizadora e efetuam ações de caráter imediato, bem como ações de natureza inspetiva desde que superiormente determinadas, fiscalizam os meios de transporte e as mercadorias sujeitas a ação fiscal aduaneira, exercendo os controlos necessários à prevenção e repressão da fraude aduaneira e tributária, isoladamente ou em ações conjuntas, em articulação com as unidades orgânicas competentes, com outras entidades administrativas ou policiais. Controlam e fiscalizam a entrada, a permanência e a saída das embarcações, designadamente das de recreio, mantêm permanentemente atualizada informação sobre os processos-crime e sobre os processos de contraordenação, instruem os processos de contraordenação, no âmbito da sua competência. Acompanham junto dos tribunais administrativos e fiscais os processos de contencioso administrativo relativos a atos praticados pelo diretor da alfândega ou por outra entidade sua subordinada; conforme o disposto no artigo 37.º, n.º1, da portaria n.º 320 -A/2011, de 30 de dezembro.

⁷⁷ Entenda-se que no caso de ocorrer a prática de atos inspetivos por serviço territorialmente incompetente mas com base em despacho de autorização emitido por serviço territorialmente competente há violação das regras de distribuição de competência territorial dos serviços inspetivos, gerando a mesma a sanção de mera anulabilidade dos atos praticados, conforme o disposto no artigo 163.º, n.º1, do Código do Procedimento Administrativo, ex vi artigo 2.º, alínea d), do Código de Procedimento e Processo Tributário, podendo ocorrer ratificação-sanção do relatório final de inspeção por parte do serviço competente. Sem com isto esquecer a possibilidade do serviço com competência para o ato inspetivo, após a instauração da inspeção, habilitar outro serviço à prática de certos atos inspetivos, havendo, conforme o disposto nos artigos 15.º e 17.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, a extensão da inspeção a áreas territoriais diversas das que resultariam da atribuição natural de competência territorial.

⁷⁸ Ver artigo 2.º, n.º1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

⁷⁹ Ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de procedimento e processo tributário*, op.cit., pp.166-187.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

averiguação ou indagação da situação do visado” que visam a produção do resultado final, o relatório de inspeção, e são caracterizadas por uma atividade da Administração Tributária Aduaneira que se quer que seja levada com subordinação à Constituição e à Lei, devendo respeitar os direitos e interesses legítimos dos cidadãos, invocando-se princípios como sejam o da legalidade, o da verdade material⁸⁰, o da proporcionalidade, o da imparcialidade, o do contraditório e o da cooperação⁸¹. Se por um lado, a Administração Tributária e Aduaneira se guia pelo princípio do inquisitório, de acordo com o qual deve proceder às diligências que considere necessárias para a descoberta da verdade material, justificando-se pela obrigação de prossecução do interesse público constante do artigo 266.º, n.º1, da Constituição da República Portuguesa e do art.º 55 da Lei Geral Tributária, sendo corolário do dever de imparcialidade, por outro há um dever de colaboração dos sujeitos passivos, devendo estes, ao abrigo do artigo 9.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e do artigo 59.º da Lei Geral Tributária, cooperarem com os órgãos da Administração Tributária e Aduaneira, apenas sendo a ausência de colaboração legítima quando estiver em causa uma situação de revelação de factos que envolverem a violação de segredo profissional; quando disser respeito ao esclarecimento de factos cuja revelação seja proibida ou dispensada por lei; em relação a factos puníveis, praticados pelo próprio interessado, pelo seu cônjuge ou por seu ascendente ou descendente, irmão ou afim nos mesmos graus; existir a possibilidade de causar dano moral ou material ao próprio interessado ou a alguma das pessoas referidas supra; nos casos em que a atividade em questão seja desenvolvida na habitação; na circunstância da falta de credenciação dos funcionários que executam os atos de inspeção, conforme veremos de seguida; na circunstância do acesso à “habitação” do contribuinte ou do TOC do mesmo⁸², sem mandado, implicar a consulta de elementos que estejam abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo, à exceção do segredo bancário; quando implicar o

⁸⁰ É pelo respeito ao princípio da descoberta da verdade material que os órgãos de inspeção da Administração Tributária e Aduaneira podem, se assim o entenderem, delegar a competência para o procedimento de inspeção tributária, conforme o disposto no artigo 62.º, n.º1, da Lei Geral Tributária e no artigo 44.º e ss do Código do Processo Administrativo.

⁸¹ Ver a este respeito o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 10 de março de 2016, proc.º 00101/2002.TFPRT.21, relator: Ana Patrocínio, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

⁸² Ver artigo 63.º, n.º 5, al. a) da Lei Geral Tributária. A questão do acesso à habitação importa, por um lado, a reserva da vida privada e a inviolabilidade do domicílio. Há neste contexto duas realidades que importam distinguir: aquela em que a recusa é legítima, atendendo ao disposto no artigo 63.º, n.º 5, al. a) da Lei Geral Tributária, sendo necessária a autorização do tribunal da comarca competente por pedido fundamentado da Administração Tributária e Aduaneira, quando em causa estejam as circunstâncias explanadas no artigo 27.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, nos termos das alíneas a) e b), ao contrário do que acontece no artigo 27.º, n.º1, alínea c) do mesmo, porquanto neste âmbito estará em causa a busca domiciliária ordenada por despacho da entidade competente e cumprida pelo órgão de polícia criminal, neste caso os órgãos da Administração Tributária e Aduaneira, tudo conforme o disposto nos artigos 174.º do Código de Processo Penal, n.º 2 e n.º3 e 40.º e 41.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, existindo indícios suficientes da prática de um crime tributária, fiscal ou aduaneiro, pelo que não será legítima a recusa.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

acesso a factos da vida íntima dos cidadãos⁸³; na circunstância de haver violação dos direitos constitucionalmente consagrados, das liberdades e garantias dos cidadãos; na situação de estarem preenchidos os requisitos para que haja a constituição de arguido, sem que este o seja e continue a Administração Tributária e Aduaneira a exigir a sua colaboração⁸⁴. Se em causa não estiver nenhuma destas circunstâncias, a não colaboração será considerada ilegítima, podendo o contribuinte incorrer em responsabilidade contraordenacional ou criminal, podendo, ainda, ver ser-lhe aplicados métodos indiretos.

Note-se que este dever de cooperação é uma manifestação da privatização da investigação na criminalidade tributária porquanto é o contribuinte que, como consequência desta obrigação de colaborar, entrega documentos suscetíveis de indiciar a prática de infrações tributárias, bem como relevantes meios de prova essenciais a uma possível condenação.

Juridicamente, o procedimento de inspeção pode ser de vários tipos. Quanto à finalidade pode ser de comprovação e verificação, procurando aferir se os sujeitos passivos e demais obrigados são cumpridores das suas obrigações, ou inspetivos de informação, que incidem sobre a verificação do cumprimento dos deveres elencados na lei de informação ou de parecer.⁸⁵ No respeitante à abrangência material, o procedimento pode ser geral quando disser respeito à situação tributária global ou aos deveres tributários dos sujeitos passivos e dos demais obrigados no seu todo ou parcial quando diga respeito a apenas algum/alguns tributos ou algum/alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados. No respeitante à propulsão, podem estar na sua origem a aplicação de critérios objetivos que estejam definidos no Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária respeitantes à atividade de inspeção tributária; aplicação de critérios definidos pelo diretor-geral da

⁸³ Ver artigo 63.º, n.º 5, alínea c) da Lei Geral Tributária.

⁸⁴ Apenas se consideram as declarações do arguido no respeitante à proibição. Quando em causa estiverem documentos, a colaboração será concedida quando autorizada pelo tribunal da comarca com competência para tal a pedido fundamentado da Administração Tributária e Aduaneira, conforme o disposto nos artigos 126.º, nº5, do Código de Processo Penal, o artigo 63.º da Lei Geral Tributária e o 117.º do novo Código do Processo Administrativo. Ver a este respeito o acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 27 de fevereiro de 2013, proc. nº 150448/09.1IDPRT.P1, relator: Ernesto Nascimento, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>, que refere que se na pendência do procedimento inspetivo se indiciar a prática de crime tributário, verificando-se os pressupostos do artigo 58.º do Código de Processo Penal, ex vi, artigo 3.º alínea a), 2ª parte, do Regime Geral das Infrações Tributárias, o sujeito passivo tributário terá de ser constituído arguido, cessando aquele que é o seu dever de colaboração. A partir de então só colaborará se, livre e esclarecidamente, assim o entender, passando a beneficiar do catálogo de garantias constitucionais do artigo 32.º da Constituição da República Portuguesa, assegurando o exercício de direitos e deveres legais constantes dos artigos 57.º a 67.º do Código de Processo Penal. Assim, a falta de explicitação deste direito terá como consequência que as declarações prestadas posteriormente não poderão ser utilizadas como prova, ocorrendo proibição de valoração, conforme o disposto no artigo 58.º, n. 2 e 5 do Código de Processo Penal, sendo que essas declarações de que fala a lei não abrangem a prova documental quando operada a transição do processo inspetivo tributário para o processo penal, a “Declaração” do sujeito passivo naquele processo enquanto depoimento nada vale; enquanto “documento”, se aportada ao processo inspetivo de modo legal, vale como prova documental no processo penal, não se vislumbrando obstáculo à sua aquisição.

⁸⁵ Ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de procedimento e processo tributário*, op.cit., pp. 168-169. Ver, ainda, artigos 12.º, 13.º, 14.º e 27.º, n.º 2, todos do Regime Complementar de Inspeção Tributária e artigo 47º da Lei Geral Tributária.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Administração Tributária e Aduaneira, atendendo às necessidades de prevenção e eficácia que se desejam alcançar com o procedimento de inspeção tributária ou correspondentes à aplicação de métodos aleatórios, por participação ou denúncia⁸⁶, quando os comportamentos dos sujeitos passivos ou demais obrigados apresentem desvios ao que seria esperado ou com a prática de quaisquer atos ou omissões que possam constituir indício, por iniciativa do próprio sujeito passivo ou de terceiro que tenha interesse legítimo provado, existindo, assim, o procedimento de inspeção de iniciativa administrativa e o de iniciativa do sujeito passivo ou de terceiro com interesse legítimo provado. Em relação ao lugar da realização, o procedimento pode ser interno quando os atos de inspeção são realizados exclusivamente nos serviços da Administração Tributária e externos quando se efetuam, em parte ou no todo, nas instalações/dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantêm relações económicas ou noutro local que a Administração possa aceder⁸⁷. Acontece que há uma limitação ao poder de fiscalização da Administração Tributária e Aduaneira, constante do artigo 63.º, n.º4, da Lei Geral Tributária, só podendo existir mais que um procedimento externo de fiscalização, relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, quanto ao mesmo imposto e período de faturação, na presença de factos novos, aqueles que chegaram ao conhecimento da Administração após a primeira ação de fiscalização, quando o objetivo passar pela confirmação dos pressupostos de direitos que o sujeito passivo invoque perante a Administração ou quando a mesma visar terceiros com quem o sujeito passivo mantenha relações económicas, sempre por decisão fundamentada do dirigente máximo do serviço, sendo que, por respeito ao princípio da proporcionalidade, a Administração só poderá “incomodar” os contribuintes na medida do estritamente necessário, atuando sempre com diligência no cumprimento dos seus deveres de fiscalização e se, assim não for, não poderá ser o inspecionado a suportar os incómodos resultantes dessa falta de diligência⁸⁸.

⁸⁶ Ver artigo 70.º da Lei Geral Tributária.

⁸⁷ Veja-se, a este respeito, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5 de novembro de 2014, Proc.º n.º 0914/13, relator Casimiro Gonçalves, quando refere que em relação aos atos materiais do procedimento externo de inspeção, estes devem ser entendidos como os atos que se substanciem em exame de documentos, consulta de sistemas informáticos, recolha de documentos que possam subsumir-se na previsão dos artigos 55.º e 56.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, a inventariação de bens ou, ainda, a tomada de declarações a sujeitos passivos e outros intervenientes, não sendo de integrar no conceito de ato material do procedimento externo de inspeção, prévios pedidos de elementos a entidades terceiras com quem o sujeito passivo mantém relações profissionais e económicas, operados ao abrigo do princípio da colaboração, se tais elementos não forem diretamente objeto de qualquer análise ou apreciação, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

⁸⁸ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27 de fevereiro de 2014, proc. n.º 07343/14, relator: Joaquim Condesso, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

No respeitante à prática dos atos de inspeção, estes realizam-se no horário normal de funcionamento da atividade empresarial ou funcional, podendo ser praticados fora deste período desde que por acordo com os interessados e por circunstâncias que o justifiquem. Na circunstância de não existir acordo, só poderão ser praticados fora do horário normal de funcionamento por autorização do tribunal de comarca competente.⁸⁹ Mais se acrescenta que este procedimento pode ser iniciado até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos, prazo este contínuo, devendo ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu começo.⁹⁰

No procedimento externo de inspeção deverá o sujeito passivo ou obrigado tributário, com uma antecedência mínima de cinco dias em relação ao início do mesmo, ser notificado por carta-aviso⁹¹, havendo apenas dispensa de notificação prévia nas situações em que o sujeito passivo é notificado apenas no momento da prática dos atos⁹², sendo neste momento entregue uma cópia da ordem de serviço ou do despacho e o anexo constante da carta-aviso. Os atos de inspeção consideram-se terminados com a notificação da nota de diligência que o funcionário ao qual lhe foi incumbido o procedimento deverá emitir, esgotando-se aqui os poderes investigatórios da Administração Tributária.⁹³ Este procedimento termina com a

⁸⁹ Ver artigo 35.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

⁹⁰ Sem detrimento do disposto no artigo 36.º, n.º 3, do Regime Complementar Do Procedimento de Inspeção Tributária. Relembre-se que o prazo de caducidade do direito de liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte do início da ação externa de inspeção, mas a suspensão suspende-se na circunstância de essa ultrapassar seis meses contados a partir da dita notificação, conforme o artigo 46.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

⁹¹ Esta será elaborada segundo um modelo aprovado pelo diretor-geral da Administração, terá que conter a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário, o objeto da inspeção, o âmbito e a extensão da inspeção a realizar e, ainda, em anexo, os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários neste procedimento. Ver artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e PAULO MARQUES, *“Infrações tributárias, Volume I, Investigação Criminal, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção- Geral dos Impostos”*, Centro de Formação, Lisboa, 2007, pp. 229 e ss. Mais se salienta que na pendência do procedimento de inspeção podem ser alterados os fins e a extensão daquele, desde que tal conste de despacho devidamente fundamentado da entidade que o tiver ordenado, conforme o artigo 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, desde que o sujeito passivo e demais obrigados sejam notificados do despacho, porquanto se assim não for, todas as conclusões referentes ao relatório de inspeção e que sejam relativas ao dito alargamento são ilegais, não podendo ter validade. Sempre que, apesar da falta de comunicação do início do procedimento, se demonstrar que o interessado teve conhecimento do mesmo e do respetivo objetivo, podendo a tempo nele intervir (tanto o sujeito passivo como os seus representantes legais e técnicos e revisores oficiais de conta deverão estarem presentes aquando a prática dos atos de inspeção na medida em que as suas presenças forem indispensáveis, podendo o sujeito passivo surgir acompanhado de um perito especializado como consta do artigo 54.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária), esta não gera a invalidade do mesmo, conforme o disposto nos artigos 49.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e 55.º do Código de Processo Administrativo. Ver, ainda, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5 de novembro de 2014, proc. n.º 0914/13, relator: Casimiro Gonçalves, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

⁹² São estas as situações em que : o procedimento apresenta como único objetivo a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário; quando na origem do procedimento estiver a participação ou denúncia com base em indícios de fraude fiscal; quando o procedimento de inspeção tiver como objeto a inventariação de bens ou valores em caixa, a recolha de amostras para perícia, o controlo de bens em regime aduaneiro económico ou suspensivo, a realização de testes por amostragem ou quaisquer atos necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova; o procedimento tiver como intuito o controlo dos bens em circulação e da posse dos respetivos documentos de transporte; o procedimento tiver como intuito a averiguação do exercício de atividade por sujeitos passivos não registados; tenha como objetivo avaliar o cumprimento de pressupostos de isenção relacionados com o fim ou a utilização dada às mercadorias e sempre que a notificação possa comprometer a eficácia do procedimento, desde que o pedido seja devidamente fundamentado pela Administração Tributária.

⁹³ Ver artigos 61.º e 46.º, n.º 4, do Regime Complementar Do Procedimento da Inspeção Tributária, respeitantes à nota de diligência que deve mencionar as tarefas realizadas, a não ser que esteja em causa um procedimento de inspeção com o objetivo de consultar, recolher e cruzar elementos, controlar os bens em circulação, os sujeitos passivos que não estejam registados e contar e valorar os inventários.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

notificação do relatório de inspeção e é exatamente este relatório que nos permite diferenciar a fase de inquérito da inspeção, as quais, por diversas vezes, se confundem. Na verdade, o relatório final de inspeção identifica e organiza os factos resultantes do procedimento e qualifica-os juridicamente, contendo as possíveis infrações tributárias cometidas e os autos de notícias resultantes⁹⁴ contendo indicação dos factos e da prova, bem como do suporte legal relativos à inspeção e deve ser devidamente fundamentado, não sendo só por si um auto de notícia e, como tal, não pode o mesmo ser impugnável, apenas podendo os atos que dele resultarem⁹⁵ o serem. O agente da Administração Tributária só levantará auto de notícia quando no relatório final⁹⁶ constarem indícios da prática pelo contribuinte de contraordenação ou de crime tributário, fiscal ou aduaneiro, enviando-o ao Ministério Público⁹⁷, valendo o mesmo como denúncia de crime público. Será este auto que estará na base do procedimento penal tributário, com a fase de inquérito dirigida pelo Ministério Público e é aqui que o problema da eficácia da investigação surge porque o facto de não existir uma inspeção e uma investigação simultâneas faz com que abra asas, no caso de serem encontrados indícios da prática de contraordenação ou de crime tributário, a dissipação da prova documental, importante a um justo julgar, pelo que consideramos que uma medida a tomar para melhorar a eficácia do procedimento é pensar um modelo de inspeção tributária diferente, no qual a inspeção e a investigação sejam simultâneas, contribuindo para uma melhor coordenação (horizontal) entre os processos que se tornem relevantes após a inspeção, evitando, assim, os procedimentos meramente dilatórios que apenas visam protelar o processo através do efeito suspensivo, conforme consta dos artigos 42.º, nº2, 47.º e 48.º, todos do Regime Geral das Infrações Tributárias.

De salientar a importância, no contexto da investigação da criminalidade tributária e da obtenção dos meios de prova⁹⁸, dos atos praticados pelos inspetores tributários. Em relação a estes, algumas dúvidas vão surgindo porquanto ao considerar os mesmos investidos de poderes de autoridade pública, conforme o disposto no artigo 64.º-C da Lei Geral Tributária, não se entende se a intenção do legislador passou por lhes ver ser atribuído o “verdadeiro”

⁹⁴ Ver artigo 62.º, n.º3, al. j), do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária.

⁹⁵ Poderá o mesmo produzir efeitos vinculativos para a Administração, a pedido do contribuinte, de modo a que ela não possa atuar em sentido oposto ao mesmo.

⁹⁶ O relatório de inspeção tributária não pode ser assinado por uma única pessoa e por forma arbitrária, uma vez que o artigo 62.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, no seu n.º 6, menciona a necessidade da assinatura do funcionário/os que intervieram no procedimento, contendo o parecer do chefe de equipa, com uma avaliação superior das suas conclusões, sempre com respeito pelos valores norteadores do procedimento de inspeção.

⁹⁷ Ver artigos 35.º, n.º 6 e 243.º do Código de Processo Penal.

⁹⁸ Ver artigo 63.º da Lei Geral Tributária e artigos 28.º e 29.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

estatuto de autoridade pública. Relembre-se, atendendo ao disposto nos artigos 40.º e 41.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, que os órgãos da administração tributária são equiparados aos órgãos de polícia criminal, por delegação, mas não há mais nenhuma evidência que os considere como verdadeiro órgão de polícia criminal e os seus funcionários como verdadeiras autoridades de polícia criminal. Consideramos que seria imprescindível que os mesmos fossem considerados um verdadeiro órgão de polícia criminal e uma verdadeira autoridade de polícia criminal, respetivamente, sem barreiras e dúvidas, deixando de ser esta investigação entendida como um mero apoio aos órgãos de polícia criminal por excelência⁹⁹, criando-se, para isso, uma polícia tributária, reorganizando-se organicamente a Autoridade Tributária e Aduaneira, com a criação de uma unidade nuclear judiciária, sem olvidar medidas como o investimento na formação especializada, a comunicação e colaboração entre os órgãos de polícia criminal e a necessidade de investir em meios humanos e logísticos por serem poucos os inspetores tributários e os concursos de recrutamento dos mesmos. Ademais, entendemos que os inspetores tributários devem atuar nas áreas com as quais têm maior proximidade, isto é, dentro do leque de inspetores selecionar aqueles que devem inspecionar os advogados (os inspetores com mais conhecimentos de direito), os contabilistas (os inspetores com mais conhecimentos de contabilidade), etc. Saliente-se que os inspetores tributários assumem um papel de enorme relevo essencialmente pelo direito de acederem sem oposição a locais onde possam existir elementos relacionados com a atividade que se quer investigar, podendo, ainda, requisitar e examinar elementos físicos e digitais que podem constituir meios de prova como, por exemplo, registos de contabilidade, recibos e faturas. Têm, ainda, acesso aos computadores e respetivos registos informáticos e direito a inquirirem quem possuir conhecimentos relevantes para o apuramento da verdade material. Podem, ainda, e mais uma vez reforçando a importância da colaboração entre os diferentes órgãos de polícia criminal, solicitar a colaboração de outras entidades públicas quando assim entenderem necessário.¹⁰⁰ Apresentam verdadeiras atribuições na investigação da criminalidade tributária, pelo que podem utilizar arma de defesa e atuar em situações de

⁹⁹ Até porque e com base num caso recente, noticiado em maio pelo jornal “O Mirante”, há órgãos de polícia criminal que não reconhecem em tempo devido que estão na presença de um inspetor tributário na posse da sua carteira profissional e no exercício das suas funções, acabando por prejudicar o desempenho do fisco. Como também é entendimento do inspetor Paulo Silva, veja-se em <https://www.publico.pt/2018/05/31/economia/noticia/inspector-paulo-silva-propoe-criar-a-pt-a-policia-tributaria-do-fisco-1832722>.

¹⁰⁰ Ver, para melhor entendimento, MARTINS ALFARO, “Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária – Comentado e Anotado”, Áreas Editora, 2003. Ainda, JOÃO FERNANDO DAMIÃO CALDEIRA, “O Procedimento Tributário de Inspeção: Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais”, Universidade do Minho, 2011, disponível in <http://tributarium.net/dissertaccedilolildees.htm>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

flagrante delito. As medidas cautelares¹⁰¹ praticadas pelos mesmos também se revelam de enorme importância, sempre com respeito pelo princípio da proporcionalidade, tendo competência para apreenderem documentos e suportes informáticos que comprovem a situação tributária dos indivíduos em causa, selarem instalações e colocarem vistos em documentos, os quais podem servir como verdadeiros meios de prova.¹⁰² Mas é necessário, para que o acima exposto seja considerado válido que os inspetores tributários se façam acompanhar da credenciação e do cartão profissional¹⁰³, caso contrário o contribuinte terá o direito de se opor ao ato de inspeção¹⁰⁴ e que o procedimento de inspeção não vise empresas em que tenham interesse direto ou indireto, familiares próximos, que visem a prestação de certas informações em processos de reclamação, impugnação ou recurso de quaisquer atos da administração tributária em que tenham intervindo, devendo os mesmos atuarem com «especial prudência, cortesia, serenidade e discrição», sujeitando-se ainda a um dever de sigilo sobre os factos relativos à situação tributária dos contribuintes e aos elementos de natureza pessoal de que tomem conhecimento, dever que se mantém mesmo depois de o funcionário cessar funções, constituindo a sua violação crime. Obviamente não impede que os funcionários comuniquem os factos apurados na inspeção às entidades públicas a quem tenham o dever de o fazer.¹⁰⁵

Ademais, os meios cautelares judiciais¹⁰⁶, o arresto e o arrolamento de bens, sempre decretados pelo Tribunal, assumem especial relevância, não passando esta pela cobrança da receita tributária, mas sim, por acautelar os documentos que corram o risco de serem extraviados ou deteriorados, mais uma vez protegendo as provas para que possam ser necessárias em tribunal.

4.2 O procedimento de acesso aos dados bancários

O procedimento de acesso aos dados bancários encontra-se relacionado com o procedimento de inspeção tributária uma vez que o contribuinte, por vezes, não cumpre o seu

¹⁰¹ Ver artigo 28.º, alínea g), e 30.º, nº1 e 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

¹⁰² Ver, para melhor esclarecimento, artigos 33.º e 34.º, do Decreto-lei n.º 363/78, de 28 de novembro, e artigo 15.º, do Decreto-lei n.º 249/98 de 11 de agosto.

¹⁰³ Ver artigo 46.º e 47.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e a portaria n.º 333/2015 de 6 de outubro.

¹⁰⁴ A oposição aos atos de inspeção só pode exercer-se contra concretos atos de inspeção e não contra atos de inspeção que se desconhecem.

¹⁰⁵ Ver o Código de Conduta dos Trabalhadores da Autoridade Tributária e Aduaneira e o artigo 20.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária.

¹⁰⁶ Ver artigo 31.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

dever de colaboração, podendo, em consequência, ser sujeitado a este procedimento ou apenas pelo facto de no decorrer do procedimento de inspeção ser necessário, para a descoberta da verdade material, recorrer ao mesmo. É mais um procedimento fortemente balizado a nível constitucional, com princípios que importam, por um lado, a preserva da vida privada e familiar e, por outro, o Interesse Público. Quando em causa estejam entidades financeiras privadas surge, de igual forma, como princípio da privatização da investigação na criminalidade tributária, pelo que nestas são impostos deveres de colaboração para com a Administração essenciais na investigação da criminalidade tributária.¹⁰⁷

Muito embora a regra nesta matéria seja o sigilo dos dados bancários, a verdade é que há exceções a esta. Poderá haver derrogação do sigilo bancário desde que, em princípio, autorizada judicialmente¹⁰⁸. Em princípio porque, na verdade, há casos em que a Administração pode aceder aos dados bancários sem prévia autorização judicial. É o caso da existência de indícios da prática de crime em matéria tributária, mas, em relação a este, o entendimento da jurisprudência tem sido rigoroso, entendendo que terá que haver uma fundamentação exímia por parte da Administração Tributária e Aduaneira, sendo desta o ónus de prova dos indícios em questão. De salientar ainda que este procedimento pode ser alargado a terceiros que apresentem uma relação especial com o contribuinte desde que exista uma recusa de colaboração por parte destes.¹⁰⁹ A Administração Tributária poderá, ainda, aceder livremente aos dados bancários se se verificarem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível; se verificarem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, conforme o disposto no artigo 87.º, n.º1, alínea f); se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada ou dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de IVA de caixa; exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua; se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indireta; se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à Segurança Social; se trate de informações solicitadas

¹⁰⁷ Ver, a este respeito, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de procedimento e processo tributário*, op.cit.

¹⁰⁸ Ver artigo 63º, nº2, da LGT.

¹⁰⁹ Ver, para melhor entendimento, NOEL GOMES, *Segredo bancário e direito fiscal*, Almedina, 2006.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado.

O despacho de derrogação, conforme o disposto no artigo 63-B.º da Lei Geral Tributária, no seu n.º1, terá que ser devidamente fundamentado, com a exposição clara das motivações de direito e de facto que o motivaram. E se a Administração Tributária e Aduaneira não agir conforme, haverá a possibilidade de o despacho ser resumido à anulação, quer por impugnação judicial, reclamação graciosa ou recurso contencioso.

No caso de existirem indícios da prática de crime em matéria tributária e da falta de veracidade do declarado ou na circunstância de estar em falta declaração legalmente exigível, por serem estes os que importam analisar no presente contexto da criminalidade tributária, há diferentes perspetivas. Por um lado, defende-se que não deve ser admitida a derrogação do sigilo bancário por não estar aqui em causa o garante da investigação, mas, apenas, o determinar da matéria coletável.¹¹⁰ Há, assim, quem entenda que tal admissibilidade não tem como objetivo garantir as necessidades de investigação ou instrução dos processos criminais, mas antes a de determinação da matéria coletável. Por outro lado, a jurisprudência atual tem-se pronunciado num sentido oposto¹¹¹, admitindo que o dever de sigilo bancário a que se encontram adstritas as instituições de crédito e as sociedades financeiras tem subjacente a salvaguarda de interesses públicos e privados. Os primeiros prendem-se com o regular funcionamento da atividade bancária, caracterizado por um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem. Os segundos importam o segredo na perspetiva dos clientes para quem o encorajamento se traduz no máximo respeito pelos próprios negócios e pelas relações com a banca. Há sim da parte do legislador uma vontade de fazer com que a vida privada das pessoas seja rodeada da máxima discrição, importando saber qual a amplitude da área de tutela da norma impositiva do sigilo bancário. Atualmente, caminha-se claramente no sentido da flexibilização das situações em que o sigilo bancário pode ser afastado por via administrativa sempre que em causa estejam circunstâncias concretas como seja a suspeita de fraude ou evasão fiscal, lesiva do erário público, pondo, no limite, em causa a satisfação das necessidades coletivas, mas também dos interesses dos particulares não relapsos, devido a violação do princípio da igualdade e do dever de pagar impostos. Veja-se, também, a título de

¹¹⁰ Entende-se pela circunstância da norma se encontrar explanada no Título III da Lei Geral Tributária.

¹¹¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 9 de março de 2017, proc. n.º 05428/12, relator: Joaquim Condesso, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

exemplo, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa¹¹², referindo o mesmo que o direito à prova, consagrado no artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa representa uma componente do direito geral à proteção jurídica e de acesso aos tribunais e, como tal, estando perante elementos de prova indispensáveis à descoberta da verdade, o segredo bancário deve ceder perante o dever de cooperação na descoberta da verdade material, mas quando a confidencialidade desses elementos se mostrem indispensáveis à realização dos fins probatórios e com rigorosa observância do princípio do excesso. É exatamente este o nosso entendimento.

Veja-se, ainda, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte¹¹³ que relaciona o procedimento de inspeção tributária com o de acesso aos dados bancários¹¹⁴ e que refere que é necessário distinguir se a Administração deu a conhecer aqueles que são os motivos que a determinaram a atuar da forma como atuou, as razões que fundamentam a sua atuação, questões estas integrantes da validade formal de um ato e, por outro lado, a questão bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do ato, a de saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para tornar legítima a concreta atuação administrativa, referindo que a Administração pode aceder a informação coberta pelo sigilo bancário no âmbito de um procedimento administrativo, quer ao abrigo do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, quer através da comunicação feita pelas autoridades judiciais que a obtiveram no âmbito do processo criminal, conforme o disposto artigo 63.º-B, da Lei Geral Tributária, no seu n.º 9 e na condição de o contribuinte não invocar qualquer ilegalidade relativamente ao modo como a informação bancária foi acedida pela autoridade judiciária, não há qualquer impedimento à sua utilização neste procedimento.

¹¹² Acórdão de 9 de julho de 2014, proc. n.º 825/12.4TMSLB-C.L1-7, relator: José Pimentel Marcos, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹¹³ Acórdão de 15 de outubro de 2010, proc. n.º 01619/09.0BEBRG, relator: Francisco António Pedrosa de Areal Rothes, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹¹⁴ De salientar a Lei n.º 92/2017, de 22 de agosto, pelo seu caráter de novidade na medida em que obriga à utilização de meio de pagamento específico em transações que envolvam montantes iguais ou superiores a 3 000 €, alterando a Lei Geral Tributária e o Regime Geral das Infrações Tributárias, permitindo-se assim conhecer o destinatário de tais importâncias, pelo que é nosso entendimento ser também esta uma forma de combate à criminalidade tributária. O mesmo acontece com os deveres de comunicação dos bancos à Administração Tributária relativamente a contas em bancos portugueses de que sejam titulares residentes em Portugal, quando em causa estejam saldos superiores a 50 000 euros (mais um indício de privatização da investigação). Entenda-se que são formas conseguidas de combater a fraude, auxiliando na investigação da criminalidade tributária sempre com o intuito de se descobrir a verdade material.

5. O DL 29/2008, de 25 de fevereiro vs. a Lei nº 25/2008, de 5 de junho

Iniciamos a análise com uma breve reflexão sobre o DL 29/2008, de 25 de fevereiro, diploma que visa combater os comportamentos abusivos dos contribuintes e demais sujeitos passivos através da obtenção de informação relevante que é transmitida à Administração Tributária, de difícil obtenção, que será como que uma guia para aplicação de procedimentos como, por exemplo, o supramencionado procedimento de inspeção tributária. Aplicável, objetivamente, a vantagens fiscais no âmbito dos impostos sobre o rendimento, despesa e património¹¹⁵, é caracterizado por um dever de colaboração de prestação de informações de forma contínua à Administração em relação a esquemas fraudulentos.

De salientar que os profissionais da advocacia, de solicitoria e os contabilistas e revisores oficiais de contas quando deparados com este tipo de esquemas, o seu dever de segredo característico da profissão é derogado, devendo os mesmos comunicarem tais esquemas. Focaremos apenas nos profissionais da advocacia pelo facto de ter sido a classe profissional que mais se insurgiu perante tais deveres e por ser a mais afetada negativamente pelos mesmos.

Encontrando-se, no entanto, salvaguardados os seus atos próprios, casos em que a obtenção dessa informação resulte do decorrer da consulta jurídica, na qual se faça um ponto de situação da situação jurídica do cliente, quando estejam a exercer o direito do cliente em determinado processo, ou na circunstância de estarem a aconselhar o cliente por forma a evitar um processo judicial, se já e só por si, o ónus da declaração de informação factual já causava descontentamento a estes profissionais, agora, com o ónus de revelação da intenção que o cliente confessou ter, parece que o desagrado é cada vez maior.¹¹⁶ Não será este dever violador do princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso? É nosso entender que sim, uma vez que, estando em causa medidas de cariz invasivo, teria que ser demonstrado não ser possível obter o mesmo resultado, por forma menos penosa, até porque em relação ao

¹¹⁵ Surgiu no sentido de refletir no nosso ordenamento jurídico as conclusões da Conferência de Seul, decorrida entre os dias 14 e 15 de Setembro de 2006, contando com a presença dos dirigentes das administrações tributárias de 35 países com o intuito de se discutir os problemas práticos em fazer cumprir as normas fiscais, trazendo à colação as práticas frequentes dos países nesta matéria.

¹¹⁶ Cfr. Carlos Cunha de Sousa, “O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo”, junho de 2012, in <http://tributarium.net/working-papers.html>

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

segredo dos advogados veja-se que , como refere CARLOS MATEUS¹¹⁷ , o segredo profissional encontra-se em estreita conexão com a lealdade e a confiança que são devidos ao cliente e até aos próprios colegas, sendo o advogado depositário de muitas revelações confidenciais e o segredo profissional uma regra de ouro da profissão pelo que sem garantia de confidencialidade não poderá haver confiança, e tal como refere ANTÓNIO ARNAUT¹¹⁸, é “condição sine qua non da sua plena dignidade”. Ora, sem querermos desprezar a descoberta da verdade material e o combate à criminalidade tributária¹¹⁹, não entendemos que aqui estes devam prevalecer em relação ao direito/dever destes profissionais porquanto, em primeiro lugar, há outros caminhos para se conseguir este objetivo e menos onerosos, como já fomos referindo, e , por outro, não se alcança, na prática, as vantagens dos deveres em relação a estes profissionais porque dificilmente estes tomarão a liberdade de denunciarem os clientes (mesmo não estando em causa os atos próprios da profissão, a relação de confiança jamais será igual) e, quando o fazem, a Administração não consegue dar resposta, tratando-se de uma prática completamente desnecessária e inútil.

Há claramente, também, violação do princípio da autonomia da vontade porquanto sendo esta um invólucro do valor liberdade, estes profissionais vêm a liberdade para conduzir a profissão, que lhes deveria ser assegurada, afetada.

Para além disso, não é clara a configuração do esquema ou do ato que possa ser interpretado como abuso. Há, também, abundância de conceitos indeterminados, o que dificulta bastante a interpretação do diploma.

Ademais, a Administração Tributária e Aduaneira não tem conseguido dar resposta às comunicações resultantes dos deveres imposto pelo presente diploma, pelo que a sua eficácia parece votada ao insucesso.¹²⁰ Veja-se, também, o regime sancionatório explanado no mesmo, que é desproporcionado, devendo haver um melhor esclarecimento, parecendo ficar tudo em “banho-maria”.

¹¹⁷Cfr. CARLOS MATEUS, *Deontologia Profissional, Contributo para a formação dos Advogados Portugueses*, op.cit., pp. 141-167. Ver, ainda, AUGUSTO LOPES CARDOSO, Bastonário, *Do segredo profissional na advocacia*, edições policopiadas do CDP.

¹¹⁸ Ver ANTÓNIO ARNAUT, *Introdução à Advocacia: História – Deontologia, Questões Práticas*, 8ª edição, Coimbra Editora, 2005, p. 105.

¹¹⁹ E também compreendemos o objetivo que se quer ver alcançado, o de ver a Administração Tributária a dispor da mesma informação que está obrigada a transmitir a países estrangeiros, através das diretivas de cooperação internacional.

¹²⁰ Veja-se que o diploma ao se referir a “planeamento fiscal abusivo” já demonstra uma certa displicência porquanto se é planeamento fiscal não poderá ser abusivo, se é abusivo é fraude fiscal e não planeamento.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Em relação à Lei do Branqueamento de Capitais, esta tem como intuito prevenir e sancionar comportamentos integrantes do Branqueamento de vantagens de proveniência ilícita e do financiamento do terrorismo. Muito embora o Branqueamento de Capitais não se encontre na mira da criminalidade tributária, a verdade é que surge, por diversas vezes, relacionado com a fraude fiscal, pelo que através de um se pode chegar ao outro. Isto posto, mais uma vez, se assiste aqui à imposição de deveres a determinadas profissões, vejamos, uma vez mais, a título de exemplo, o caso dos profissionais da advocacia, considerados entidades não financeiras¹²¹, que sempre que assistem a operações como sejam a compra e venda de bens imóveis, estabelecimentos comerciais e participações sociais; de gestão de fundos, valores mobiliários ou outros ativos pertencentes a clientes; de abertura e gestão de contas bancárias, de poupança ou de valores mobiliários; de criação, exploração, ou gestão de empresa ou estruturas de natureza análoga, bem como de centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica; financeiras ou imobiliárias, em representação do cliente e de alienação e aquisição de direitos sobre praticantes de atividades desportivas profissionais, estão adstritos a um dever de identificação do cliente, o que só por si é uma prática normal, a um dever de diligência que é princípio inerente à profissão mas que aqui assume especial interesse na medida em que o advogado deve estar preparado e devidamente munido dos documentos necessários para demonstrar a adequação dos procedimentos que forem adotados à entidade competente por supervisionar e fiscalizar. Devem, ainda, para além de comunicar os esquemas, recusarem-se a efetuar qualquer operação quando o cliente ou o seu representante legal se recuse a identificar-se.

Ademais, estão sujeitos a um dever de conservação e a um dever de exame reduzido a escrito e conservado para que as mesmas entidades possam consultar sempre que assim entenderem necessário. Devem avisar por sua própria iniciativa o Bastonário sempre que desconfiarem/ tiverem indícios da prática de tais atos, com a exceção das informações que resultam das situações supramencionadas, as mesmas que dizem respeito ao DL 29/2008, de 25 de fevereiro.

Mais devem, por um lado, absterem-se de praticar operações que tenham como fim o Branqueamento de Capitais e o combate ao terrorismo mas, sempre que essa abstenção prejudicar a investigação, deve a mesma ser praticada, informando o Advogado as entidades

¹²¹ Ver artigo 4º, al. f), da presente Lei.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

competentes pela investigação de tudo o que resultar da mesma, estando, ainda, sujeitos a um dever de segredo em relação ao cliente, não podendo comunicar ao cliente que transmitiram as comunicações que o mesmo lhes confiou e que em relação a ele está uma investigação em curso, não sendo esta atitude, no entanto, considerada violadora do dever de segredo. Há, ainda, um dever de controlo interno e externo e de formação para que os destes profissionais, cujo papel seja relevante nessa investigação, se possam sentir à altura do desafio. Releva-se, aqui, o facto de estar em causa um sistema sancionatório considerado desproporcionado e injusto para os profissionais não cumpridores dos deveres impostos pela presente Lei.

Aqui, somos obrigados a concluir que, muito embora se possa admitir que tais deveres conduzirão consigo vantagens para a investigação da criminalidade tributária, nomeadamente através da obtenção de meios de prova como, por exemplo, os documentos conservados pelos profissionais da advocacia, há certas barreiras que não se podem transpor, pelo que toda a prova que resultar desta investigação, pelos profissionais da advocacia, não poderá ser valorada no processo penal tributário na medida em que tal importaria a violação do princípios da proporcionalidade e do da autonomia da vontade e, principalmente, colocaria em causa a dignidade destes profissionais.

6. A relação da Administração Tributária e Aduaneira com os outros órgãos de polícia criminal

É certo que a atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira se tem tornado mais eficaz de dia para dia. Veja-se, como já tivemos oportunidade de o referir, o Grupo Permanente de Ligação e o Gabinete de Recuperação de Ativos reguladores da cooperação entre a Polícia Judiciária e a Administração Tributária e Aduaneira e a existência de equipas mistas como reforço da cooperação entre este órgão de polícia criminal com os restantes, que contribui para uma maior troca de informação e para uma investigação cada vez mais completa.

Muito embora, e cada vez mais, esses objetivos estejam a ser conseguidos, ainda há um longo caminho a percorrer, passando o mesmo e como refere CARLOS BORGES¹²², por ser adotado um procedimento investigatório caracterizado pela celeridade, eficácia e

¹²² Ver CARLOS BORGES, “A autoliquidação/substituição tributária e a repercussão do imposto – a questão da (i)relevância jurídico-penal dos métodos indiretos”, Curso de Especialização Temas de Direito Penal Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, 2013, pp. 30-31 in http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

eficiência, visando a obtenção e a preservação das provas que, segundo o mesmo autor, passarão por sustentar “a acusação por parte do Ministério Público e a quantificação da vantagem patrimonial indevida pela AT” e tal passará por conseguir uma integrada gestão processual, nomeadamente uma coordenação eficaz do procedimento de investigação com os processos administrativos e judiciais.

Passará, ainda, pela existência de uma inspeção e investigação simultâneas com o intuito de se ver protegida a prova documental, sem que a mesma possa ser ocultada ou destruída. Possibilita, ainda, uma melhor coordenação (horizontal) entre os processos que se tornem relevantes após a inspeção, evitando, assim, os procedimentos meramente dilatórios que apenas visam protelar o processo através do efeito suspensivo, como permite os artigos 42.º, n.º2, 47.º e 48.º, todos do Regime Geral das Infrações Tributárias. Concordamos plenamente com este ponto de vista, como até já referimos.

Ademais, para combater as situações de insucesso na investigação pelo facto de alguns dos próprios órgãos de investigação da criminalidade tributária não reconhecerem a Administração Tributária e Aduaneira como órgão de polícia criminal e os inspetores tributários como autoridade de polícia criminal, entendemos que a solução passará pela criação de uma polícia tributária, reorganizando-se organicamente a Autoridade Tributária e Aduaneira, com a criação de uma unidade nuclear judiciária, sem, no entanto, se olvidar medidas como o investimento na formação especializada, a comunicação e colaboração entre os órgãos de polícia criminal e a necessidade de investir em meios humanos e logísticos por serem poucos os inspetores tributários e os concursos de recrutamento dos mesmos. Entendemos que só assim será possível enfrentar os novos desafios da atualidade da investigação, não necessitando de passar a mesma pela imposição de deveres a entidades consideradas “promotores” de atuações ou esquemas fiscalmente abusivos, quando essa imposição significa retirar a dignidade dos profissionais. Importará, de seguida, abordar a questão do sobrestar processual obrigatório e a relação de prejudicialidade por ser a relação da Administração Tributária e Aduaneira com os demais órgãos de polícia criminal mais tratada jurisprudencialmente e doutrinariamente, sendo utilizada, por diversas vezes, como um procedimento meramente dilatório, como já se disse.

6.1 O sobrestar processual obrigatório e a relação de prejudicialidade

Aqui chegados é necessário perceber se, por um lado, o crime tributário e a questão tributária em si podem ser debatidos cumulativamente no mesmo processo e, por outro, se existe casos de sobrestar obrigatório, “suspensão obrigatória do processo penal tributário” para apuramento da situação tributária em sede própria.

O Regime Geral das Infrações Tributárias parece indicar que este sobrestar ocorre apenas nas “situações tributárias ou contributivas da qual ou de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos” pois entende-se que o crime tributário “envolve sempre, direta ou indiretamente, a violação de deveres tributários (art. 1.º) e tende direta ou indiretamente, para o não pagamento - ou o não pagamento integral - da prestação tributária”¹²³, pelo que tais factos (os mesmos) conseguem ser objeto tanto no processo penal tributário como no procedimento/processo tributários. Daí a existência de uma conexão que faz com que os objetos desses processos/ procedimentos ao terem uma parte comum, não permitam conhecer um sem o outro.

Ora, neste contexto, os factos essenciais, quer para aferir a existência da violação de deveres tributários, quer em relação ao montante da prestação tributária em falta são essenciais para aferir a prática do crime tributário, mas também para apurar a situação tributária e a consequente responsabilidade e por serem factos deveras relevantes têm de ser avaliados para uma perfeita apreciação quer da questão penal tributária, quer da questão tributária.

Entende a jurisprudência que o ponto relevante na prejudicialidade, conforme o artigo 7.º, n.º2, do Código de Processo Penal, é que em cada processo deve ser conhecido o seu próprio objeto, suspendendo-se, para isso, o processo que tem a questão prejudicial até que haja a decisão do outro. Na relação de prejudicialidade deverá existir um nexo de

¹²³Cfr. JOSÉ LOBO MOUTINHO, “*Processo penal tributário e processo penal comum - questões fundamentais*”, Curso de Especialização Temas de Direito Penal Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, *op.cit.*, pp.172-228 in http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf

Ver, ainda, sobre o tema, JOSÉ LOBO MOUTINHO, “*A competência por conexão no novo Código de Processo Penal*”, in Direito e Justiça, supl., Lisboa, 1992, pp. 94 ss. e GAETANO FOSCHINI, *Sistema del diritto processuale penale*, I, 2ª ed., Milano, Giuffrè, 1965, p. 62.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

dependência, de conexão indissociável e domínio, só podendo uma delas ser solucionada depois de se obter solução para a anterior¹²⁴.

Veja-se, como reforço deste preceito, o que refere o Regime Geral das Infrações Tributárias, nomeadamente o seu artigo 42.º, n.º4, mencionando não serem concluídas as investigações enquanto não se vir apurada a situação tributária ou contributiva da qual dependa a qualificação criminal dos factos em apreço. O n.º2 do mesmo artigo reafirma esta questão. Como reforço, ainda o artigo 47.º do mesmo diploma que salienta que, no caso de estar a decorrer um processo de impugnação judicial ou oposição à execução em que esteja em causa a definição da situação tributária de que depende a qualificação criminal, ocorre a suspensão deste, sendo que o processo que trata a questão que deu causa à suspensão tem prioridade sobre os restantes da mesma espécie.

Mais um reforço desta ideia passa pelo art.º 48.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, o qual refere que as sentenças proferidas, quer no contexto de processo de impugnação judicial, quer no contexto de processo de oposição à execução, quando transitadas, passam a constituir caso julgado no processo penal tributário em relação às questões que com ele estão relacionadas. Ademais, refere o artigo 21.º, n.º4, 42.º, n.º2 e 47.º que a suspensão da prescrição no procedimento criminal também se verifica por efeito da suspensão do processo.

Ora, estamos na presença de desvios ao princípio da suficiência do processo penal tributário, segundo o qual as questões relevantes para o conhecimento do objeto do processo penal devem ser todas resolvidas naquele, constante do artigo 7.º, n.º1, do Regime Geral das Infrações Tributárias. Assim, facilmente se conclui que a suficiência do direito penal e, como consequência, do direito penal tributário não é uma regra absoluta.

Trata-se de uma decisão discricionária, vinculada a critérios de necessidade e de conveniência, ou seja, a decisão da questão prejudicial tem que estar numa relação de necessidade com o conhecimento do crime, exigindo-se uma conveniência que não existirá na circunstância de o processo penal tributário já conter todos os elementos necessários para a decisão da causa, sendo estes os critérios necessários para aferir a bondade das decisões de

¹²⁴ Ver Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 14/10/2010, proc.n.º5266/05.7TMSNT-B.L1-8, relator: Carlos Marinho, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

suspensão do processo¹²⁵. Veja-se, sobre esta matéria, o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, que refere que em relação ao desvio causado pelo disposto no artigo 47.º, n.º 1, do Regime Geral das Infrações Tributárias, a suspensão não é automática, é necessário que se discuta a situação tributária de cuja definição dependa a qualificação criminal dos factos imputados, importando uma verdadeira questão prejudicial no processo penal em curso, conforme o disposto no artigo 7.º, n.º 2, do Código de Processo Penal, ou seja, quando a dita decisão prejudicial for absolutamente indispensável para a decisão do direito penal tributário (questão prejudicada), relativamente a este, assume-se como um verdadeiro antecedente jurídico-concreto, com carácter autónomo, tendo que existir conexão entre o objeto da impugnação e o da acusação.

Trata-se de questões não penais que não podem ser convenientemente resolvidas no processo penal tributário, dependendo a existência de infração criminal da resolução de uma questão de natureza tributária, havendo uma primazia da jurisdição tributária para apreciação de questões tributárias, o que se justifica pelo carácter especializado das questões desta natureza a que está subjacente a atribuição constitucional de competência para o seu conhecimento a uma jurisdição especializada e não à jurisdição comum, em que se inserem os tribunais criminais¹²⁶. E em relação ao artigo 47.º, n.º1, a suspensão é decretada *ope legis* e até ao trânsito em julgado da decisão da questão prejudicial pela jurisdição tributária, o que só por si já consubstancia um regime especial relativamente ao que, em geral, a lei processual penal prevê para os casos de prejudicialidade de questões não penais em processo penal, em que a suspensão é sempre decretada *ope iudice* e por um prazo, ainda que prorrogável, findo o qual a questão será decidida no processo penal tributário, o que pode levar a manobras meramente dilatórias, veja-se o caso dos arguidos que estão presos preventivamente à ordem do direito penal tributário porque apesar de constar no artigo 47.º, n.º2, do Regime Geral das Infrações Tributárias que em caso de suspensão do processo penal tributário, o processo que deu origem à suspensão tem prioridade sobre todos os outros da mesma espécie, esta seria uma boa forma de os arguidos presos conseguirem a sua libertação, podendo a complexidade dos mesmos fazer com que o prazo máximo legalmente previsto para a prisão preventiva fosse ultrapassado, permitindo a libertação dos mesmos e até levando esta teoria ao extremo

¹²⁵ Ver Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 25 de outubro de 2006, no âmbito do processo 0642466.

¹²⁶ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias Anotado*, op.cit., pp. 400-405. No entanto não poderá a suspensão prejudicar a realização de diligências urgentes de prova, conforme o disposto no artigo 7.º, n.º 3, do Código de Processo Penal.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

consideraríamos a suspensão violadora dos artigos 2.º e 32.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, impedindo o julgamento do arguido no mais curto prazo, não se cumprindo com a obrigação da garantia da efetivação dos direitos e liberdades fundamentais.

Acontece que de um ponto de vista prático, a prejudicialidade não é verificável facilmente atendendo aos factos que se querem ver apurados em cada um dos processos e que não são a cem por cento coincidentes, veja-se as acusações deduzidas pelo Ministério Público contra os agentes que praticam os crimes constantes do Regime Geral das Infrações que são, regra geral, bem mais abrangentes do que as impugnações judiciais ou oposições à execução, até porque num processo de impugnação judicial ou de oposição à execução não se averigua a existência de um crime.¹²⁷

Uma análise do artigo 7.º do Código de Processo Penal faz concluir que o motivo para a suspensão do processo terá que subsumir à decisão pela absolvição ou condenação. Por sua vez, da análise do Regime Geral das Infrações Tributárias, a interpretação é mais alargada, dizendo respeito às situações em que esteja em causa a punibilidade do facto e a medida legal da pena, ou seja, das circunstâncias modificativas, agravantes ou atenuantes. No entanto, é entendimento, não estarem abrangidas neste âmbito meras circunstâncias que determinam a medida concreta da pena (variando entre o mínimo e o máximo).

Em jeito conclusivo, a suspensão do processo penal tributário deverá ter lugar nas situações em que for adequada e necessária, quando se tratar de uma manobra meramente dilatória não deverá a suspensão ser decretada, devendo haver litigância de má fé por quem agir apenas com o intuito de protelar o processo penal tributário.

¹²⁷ Nos processos de direito penal tributário, nas acusações do Ministério Público são indicadas como testemunhas pessoas com conhecimentos técnico-jurídicos sobre matéria tributária, como sejam os representantes dos órgãos da administração a quem foram delegados os atos de inquérito, podendo ainda o Tribunal socorrer-se de peritos sempre que entender necessário.

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE
MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE
MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**

PARTE II – A PROVA NO PROCESSO PENAL TRIBUTÁRIO

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE
MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**

7. Breves considerações

Para que seja possível obter uma sociedade civilizada é necessário punir, tendo como base uma moldura sancionatória previamente definida, comportamentos violadores dos bens jurídicos que estruturam o corpo social e que integrem tipos definidos pela lei penal, os quais constituem crime. Mas, para que os sujeitos que praticam esses crimes possam ser punidos, tudo dependerá da produção de prova.

No que ao Direito Penal Tributário diz respeito e, atendendo ao artigo 3.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, facilmente concluímos que é aplicado subsidiariamente o Código de Processo Penal à matéria respeitante às infrações tributárias.

Assim, entende-se que a prova é “o esforço metódico através do qual são demonstrados os factos relevantes para a existência do crime, a punibilidade do arguido e a determinação da pena ou medida de segurança aplicável”¹²⁸ e que, atendendo ao disposto no artigo 125.º do Código de Processo Penal, considera-se aqui existir um princípio de liberdade de prova, uma vez que são admissíveis todos os meios de prova, mesmo os atípicos que não sejam proibidos por lei, conforme o disposto no artigo 118.º do mesmo.

Ora, de uma forma geral, os meios de prova admissíveis no direito penal tributário são iguais aos admitidos no processo penal comum, embora com algumas especificidades. Assim, neste contexto assumem especial importância a prova testemunhal, constante do artigo 128.º ao 139.º do Código de Processo Penal, a prova por declarações do arguido, constante do artigo 140.º, a prova pericial, constante do artigo 151.º ao 163.º e a prova documental constante do artigo 164.º ao 170.º.

Não se poderão, no entanto, confundir os meios de prova com os meios de obtenção de prova, pelo facto de estes serem processos ou mecanismos processuais caracterizados pela recolha de elementos suscetíveis de darem a conhecer os factos tidos por penalmente relevantes ou não e, em caso afirmativo, expor como, quando e por quem foi praticado, servindo as autoridades judiciais de modo a conseguirem obter meios de prova.¹²⁹ São eles,

¹²⁸ Cfr. PAULO DE SOUSA MENDES, *Proibições de Prova no Processo Penal*, Jornadas de Direito Processual Penal e Direitos Fundamentais, Livraria Almedina, 2004, p.133.

¹²⁹ Segundo GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de Processo Penal*, Vol. II, 1.ª edição, Editorial VERBO, 1993, pág.189.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

os exames constantes do artigo 171.º ao 173.º, as revistas e buscas constantes do artigo 174.º ao 177.º¹³⁰, as apreensões constantes do artigo 178.º ao 186.º e as escutas telefónicas constantes dos artigos 187.º ao 190.º do Código do Processo Penal.

Assim, de seguida, debruçaremos a nossa atenção no estudo dos princípios coadjuvantes respeitantes à prova relevantes neste contexto porque, a partir destes, iremos conseguir concluir dos meios de prova resultantes da investigação da criminalidade tributária aqueles que podem ser valorados no processo penal tributário, contribuindo para uma possível condenação.

8. Os vários princípios coadjuvantes

8.1 Princípio da livre apreciação da prova

O princípio da livre apreciação da prova está contemplado no artigo 127.º do Código de Processo Penal, apresentando como pressupostos a experiência e a convicção do julgador.¹³¹ Traduz-se numa valoração racional e crítica, atendendo às regras comuns da lógica, da razão, das máximas da experiência e dos conhecimentos científicos, objetivando a apreciação, necessário para uma efetiva motivação da decisão. Traz consigo uma vertente negativa porquanto o julgador não deve obediência a cânones legalmente pré-estabelecidos e uma vertente positiva caracterizada pela convicção do julgador que, face ao material probatório constante do processo validamente, dá os factos como provados ou não.¹³²

A experiência do julgador compreende os conhecimentos científicos que forem sendo adquiridos, a experiência comum, sem olvidar as regras da lógica de quem julga. Veja-se, a este respeito, CAVALEIRO DE FERREIRA¹³³ que nos diz que as regras de experiência “são definições ou juízos hipotéticos de conteúdo genérico, independentes do caso concreto sub

¹³⁰Veja-se, a título de exemplo e como refere Carlos Mateus “É proibida sob pena de nulidade, a apreensão e qualquer outra forma de controlo da correspondência entre o arguido e o seu defensor, salvo se o juiz tiver fundadas razões para crer que aquela constitui objeto ou elemento de um crime – artigo 32.º, n.º 8, da Constituição da República Portuguesa, 119.º, 126.º, n.º 1 e 3 e 179.º, n.º 2 do Código de Processo Penal.

¹³¹Ver JORGE FIGUEIREDO DIAS; *Direito Processual Penal I*, Coimbra Editora, p. 67. Ver, ainda, Leal Henriques e Simas Santos, *Código de Processo Penal Anotado*, 1º Vol, 2ª Ed., Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2004, pp. 682 e ss.

¹³² Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 31 de Janeiro de 2011, proc.nº 1149/08.7GAEPS.G2, relator: Ana Teixeira, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹³³ Ver CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso de Direito Penal II*, p.30.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

judice, assentes na experiência comum, e por isso independentes dos casos individuais em cuja observação se alicerçam, mas para além dos quais têm validade”.

A livre convicção terá que ter uma base que sustente a decisão tomada pelo julgador. CAVALEIRO DE FERREIRA¹³⁴ refere que a livre convicção “é um meio de descoberta da verdade, não uma afirmação infundada da verdade”, “uma conclusão livre, porque subordinada à razão e à lógica, e não limitada por prescrições formais exteriores”.

Em jeito conclusivo, refere CASTANHEIRA NEVES¹³⁵, estar em causa uma “liberdade para a objetividade”.

Mas, inerente a este princípio e com o intuito de controlar a livre apreciação por parte do julgador, há o dever de fundamentação dos atos decisórios, conforme o disposto no artigo 97.º, n.º5, do Código de Processo Penal, implicando a falta desta a nulidade da sentença, conforme o disposto nos artigos 379.º, n.º1, alínea a) e 374.º, n.º 2 do Código de Processo Penal. Por isso, não se pense que esta livre valoração implica prova arbitrária e, não deve, conforme refere GERMANO MARQUES DA SILVA¹³⁶, ser entendida como uma operação puramente subjetiva pela qual se chega a uma conclusão unicamente por meio de impressões ou conjecturas de difícil ou impossível objetivação.

Veja-se o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, o qual aborda o crime de branqueamento de capitais e o crime de fraude fiscal¹³⁷ referindo que a insuficiência para a decisão da matéria de facto provada não se deve confundir com a insuficiência da prova para os factos que erradamente foram dados como provados, na primeira o julgador não indagou nem conheceu os factos que tinha ao seu dispor e que deveria ter conhecido com o intuito de se obter uma decisão justa, na segunda há um apreciação errada da prova, provando-se factos sem que haja prova que os sustente. Acontece que na circunstância da credibilidade de uma fonte de prova se basear na imediação e na oralidade, só poderá haver censura por parte do

¹³⁴ Cfr. CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso de Direito Penal II*, op.cit., p. 27. Ver também Fernando Gonçalves e Manuel João Alves, *Prova do Crime - Meios legais para a sua obtenção*, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2009, pág. 141.

¹³⁵ Veja-se Neves, citado por ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA PINTO, *A Tramitação Processual Penal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, pp 280-281.

¹³⁶ Cfr. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de Processo Penal II*, iop.cit., pág. 126. Ver ainda, para melhor entendimento, GERMANO MARQUES DA SILVA “*Direito Processual Penal Português, Noções gerais sujeitos processuais e objeto*”, Universidade Católica Editora, 2013, p. 95 e 96. Ver, ainda, Rosa Neves, *A Livre Apreciação da Prova e a Obrigação de Fundamentação da convicção (na decisão final penal)*, pp. 141 a 146. Francisco da Costa Oliveira, *Defesa Criminal Activa – Guia da sua prática forense*, Almedina, Coimbra, 2003, pp. 50 a 72.

¹³⁷ Acórdão de 18 de julho de 2013, proc. n.º 1/05.2JFLSB.L1-, relator: Rui Gonçalves, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Tribunal de Recurso se se demonstrar que tal opção é de todo inadmissível, atendendo às regras da experiência comum, até porque são os juízes da primeira instância quem, por forma direta e imediata conseguem analisar as sensações resultantes das declarações dos arguidos e das testemunhas, das hesitações, dos gestos, da palidez ou do suor do seu rosto, sendo-lhes permitido julgar a prova segundo as regras da experiência comum e a sua livre convicção sempre que não existir prova legal que impusesse ao tribunal decisão diversa, pelo que se entende que o princípio da livre apreciação, juntamente com o princípio da imediação, limitam o reexame da matéria de facto fixada no tribunal a quo.

Mas o princípio da livre apreciação da prova apresenta limites, os endógenos, que dizem respeito ao grau de convicção, aos meios de prova proibidos e ao princípio da presunção de inocência, limitando a cognição e a convicção do tribunal e os exógenos que influenciam a decisão, atendendo à apreciação que foi feita da prova, através do princípio in dubio pro réu¹³⁸. A livre apreciação da prova não tem carácter arbitrário nem consiste em meras impressões que são criadas no espírito do julgador, estando vinculado às regras da experiência e da lógica comum, bem como às provas que não se encontram subtraídas a esse juízo, sendo condição necessária que este seja motivado, estando sujeito a princípios que estruturam o processo penal, como o da legalidade das provas e o in dubio pro reo¹³⁹.

O nosso ordenamento jurídico processual penal consagrou “algumas restrições emergentes do valor probatório atribuído à prova pericial, aos documentos autênticos e autenticados, à confissão do arguido em sede de audiência de discussão e julgamento e ao valor do caso julgado.”¹⁴⁰ Veja-se, um acórdão relevante nesta matéria, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul¹⁴¹, o qual refere que atendendo a este princípio, somente quando em causa estiver a força probatória de certos meios que se encontram pré estabelecidos na lei é que não domina a apreciação das provas produzidas no princípio da livre apreciação, acrescentando que no caso do direito tributário há uma afloração do princípio in dubio contra fisco, constante do artigo 100.º, n.º1, do Código de Procedimento e

¹³⁸ Ver PAULO DE AIBUQUERQUE, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2008, p.465.

¹³⁹ Ver Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 5 de janeiro de 2011, proc. n.º 280/09.6TAVCD.P1, relator: Joaquim Gomes, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁴⁰ Cfr. CARLOS ALBERTO BARBOSA DIAS RIBAS,

“A credibilidade do testemunho; Verdade e a Mentira nos Tribunais”, p.36, in

<https://repositorioaberto.up.pt/bitstream/10216/57090/2/TESE%20DEFINITIVA%20COM%20ANEXOS%20EM%20PDF.pdf>. Ver artigos 129.º; 151.º; 163.º; 169.º; 343.º e 344.º, todos do Código de Processo Penal.

¹⁴¹ Acórdão de 22 de outubro de 2015, proc. n.º 08843/15, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Processo Tributário e com alcance semelhante ao princípio da livre apreciação da prova no processo penal e que é relevante abordar na presente matéria uma vez que , como já referimos, poderá dar-se a circunstância de haver suspensão do processo tributário para resolver a questão prejudicial na jurisdição tributária e este princípio leva a que o interesse substancial da justiça domine aquele que é o atual processo tributário em detrimento do mero interesse formal ou financeiro do Estado, consubstanciando uma aplicação, no processo de impugnação judicial, por exemplo, da regra geral sobre o ónus de prova no procedimento tributário , constante do artigo 74.º, n.º1, da Lei Geral Tributária, recaindo sobre quem os invoque , o ónus de prova dos factos que constituem os direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes.

Na matéria da presente dissertação, apresenta especial importância o valor probatório dos documentos autênticos emitidos pela Administração Tributária e Aduaneira porquanto, como refere o artigo 54.º, n.º4, da Lei Geral Tributária, os documentos que forem emitidos e os atos praticados em suporte papel, desde que a sua autenticidade, integridade, confidencialidade e conservação estejam garantidas de acordo com os requisitos legais e regulamentares exigíveis pelo Sistema de Certificação Eletrónica do Estado – Infra- Estrutura de Chaves Públicas, nos termos a regulamentar por portaria do Ministro das Finanças, bem como as cópias que forem devidamente autenticadas, conforme o disposto nos artigos 76.º, n.º2, da Lei Geral Tributária e 34.º do Código de Procedimento e Processo Tributário. Exemplo destes é o relatório resultante da ação inspetiva, já referido supra, o qual é considerado um documento autêntico, com força probatória plena, apenas ilidível nos termos da lei¹⁴², no que concerne às circunstâncias objetivas, nele atestadas, com base na perceção direta do seu autor¹⁴³, pelo que é relevante como meio de prova e, pelo seu carácter autêntico, como fundamentação da sentença desde que o julgador entenda existir factos provados que relevam para a decisão , devendo seleccionar cuidadosamente, descriminando os mesmos por números e artigos, sendo a transposição indiscriminada nos factos provados de todo o conteúdo do relatório uma prática censurável¹⁴⁴.

¹⁴² Cfr. o disposto no art.º 372.º, n.º1, do Código Civil, ilidível com base na falsidade do documento.

¹⁴³ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 22 de março de 2018, proc. n.º 07165/13, relator: Vital Lopes, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>. O Acórdão permite concluir que sempre que a sentença incluir no probatório circunstâncias de facto por transcrição de excertos do relatório da ação inspetiva, remetendo para esse mesmo documento, mostra-se devidamente fundamentada, dando a conhecer, por um lado, a respetiva ponderação pelo decisor e possibilitando, por outro, uma cabal reação contenciosa contra tal julgar.

¹⁴⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 9 de junho de 2016, proc. n.º 00303/01, relator: Mário Rebelo, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>. Ver, ainda, artigos 147.º, n.º2 e 552.º, alínea d), do Código de Processo Civil e artigo 108.º, n.º1, do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Em jeito conclusivo, a verdade é que muito embora se associe pelos profissionais da advocacia a este princípio um sentimento de injustiça na circunstância de a condenação se dever apenas à credibilidade da declaração de um sujeito processual, a injustiça surge contrabalançada pelo ónus que lhe é imposto, o da justificação minuciosa, pelo que terminamos com uma referência ao Acórdão do Tribunal Constitucional, o Ac. nº 1165/96¹⁴⁵, o qual refere que: “a regra da livre apreciação da prova em processo penal não se confunde com apreciação arbitrária, discricionária ou caprichosa da prova, de todo em todo imotivável”, sem olvidar o valor probatório dos documentos autênticos emitidos pela Administração Tributária e Aduaneira que fazem prova plena.

8.2 Princípio do contraditório

Elencado no artigo 32.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa, torna-se de extrema relevância, na fase de inquérito¹⁴⁶, muito embora apareça de forma quase despercebida, nos atos de instrução¹⁴⁷ e na audiência e julgamento¹⁴⁸, assegurando a igualdade entre a acusação e a defesa, não podendo o arguido vir a ser condenado por prova que não tenha sido previamente discutida.¹⁴⁹

Veja-se, neste sentido, GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA¹⁵⁰, caracterizando este princípio como um direito/ dever do juiz de “ouvir as razões das partes - da acusação e da defesa - em relação a assuntos sobre os quais tenha de proferir uma decisão”, direito dos sujeitos processuais a ser ouvidos quando “possam vir a ser afetados pela decisão, de forma a garantir-lhes uma influência efetiva no desenvolvimento do processo” e num direito de intervenção a favor do arguido para que o mesmo possa “intervir no processo e de se pronunciar e contraditar todos os testemunhos, depoimentos ou outros elementos de prova

¹⁴⁵ Acórdão de 19 de novembro de 1996, proc. nº 142/96, disponível para consulta em www.tribunalconstitucional.pt.

¹⁴⁶ Surge na circunstância de serem tomadas declarações para memória futura, artigo 271.º, do Código de Processo Penal.

¹⁴⁷ Nesta fase, para além de estarem compreendidas as declarações para memória futura, também está sujeito o debate instrutório, conforme o disposto nos artigos 298.º, 299.º e 301.º, nº2 do Código de Processo Penal.

¹⁴⁸ Momento no qual o princípio assume uma maior relevância, veja-se, como afloramento desta ideia, os artigos 323.º, al. f), 327.º, 340.º, nº2, 360.º e 361.º, todos do Código de Processo Penal.

¹⁴⁹ Ver FERNANDO GONÇALVES e MANUEL JOÃO ALVES, *Prova do Crime - Meios legais para a sua obtenção*, op. Cit., pág.149. Ver, ainda, PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2008, pp. 55-56.

¹⁵⁰ Ver GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1993, pág.206.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

ou argumentos trazidos ao processo, o que impõe designadamente que ele seja o último a intervir”.

Neste contexto, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra¹⁵¹ ajuda a compreender a importância prática deste princípio, referindo que o mesmo significa que nenhuma prova deve ser aceite em audiência, nem nenhuma decisão dever ser tomada pelo julgador sem que previamente tenha sido dada ampla e efetiva possibilidade ao sujeito processual contra a qual é dirigida de a discutir, de a contestar e de a valorar. Acrescenta que no que respeita especificadamente à produção de prova, o princípio exige que toda a prova deva ser, regra geral, produzida em audiência pública e segundo um procedimento adversarial. Também o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça¹⁵² faz referência ao princípio do contraditório como sendo a oportunidade dada a todo o participante processual de ser ouvido, expressando as suas razões antes de ser tomada qualquer decisão que o afete, nomeadamente que seja dada ao arguido a possibilidade de contrariar e contestar as posições da acusação. Mais acrescenta ser um princípio concebido como direito de audiência, podendo todo o participante processual nela influir através da sua audição, devendo o seu contributo à jurisprudência do Tribunal Europeu Dos Direitos do Homem que considera este princípio integrante do princípio do processo equitativo, inscrito como direito fundamental, no artigo 6.º, n.º1, da Convenção Europeia dos Direitos do Homem. Na construção convencional deverá ser entendido como estando integrado nos direitos do arguido no sentido de lhe ser proporcionada a possibilidade de expor o seu ponto de vista e de apresentar e produzir as provas de modo a que não lhe sejam colocadas dificuldades ou desvantagens em relação à acusação. No respeitante à produção das provas especificadamente, o princípio do contraditório exige que toda a prova deva, regra geral, ser produzida em audiência pública e segundo um procedimento adversarial e sempre que for necessário que as autoridades judiciárias recorram a declarações que foram prestadas na fase de inquérito ou da instrução na circunstância da ausência ou morte, por exemplo, se ao arguido for assegurado, de forma adequada, a contração das mesmas, não há violação do princípio do contraditório. Ressalve-se, no entanto, que o arguido pode optar por se remeter ao silêncio, sem que o mesmo o possa prejudicar, não podendo dele ser retiradas

¹⁵¹ Acórdão de 17 de março de 2009, proc. n.º63/07.8SAGR.DC1, relator: Jorge Raposo, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁵² Acórdão de 7 de novembro de 2007, proc. n.º 07P3630, relator: Henriques Gaspar, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

conclusões sobre a matéria probatória constante da acusação, como também não poderão tirar-se conclusões que sejam favoráveis ao arguido¹⁵³.

Na verdade, o objetivo principal é conseguir a igualdade entre os sujeitos processuais.

8.3 Princípio da oficiosidade e o princípio da investigação

Há, no processo penal tributário, um verdadeiro princípio da oficiosidade da investigação (e da consequente descoberta da verdade material).

No direito penal tributário, estes princípios caracterizam-se, pelas palavras de FIGUEIREDO DIAS¹⁵⁴ como uma promoção processual de tarefa estadual, a ser realizada oficiosamente e, portanto, com completa independência da vontade e da atuação de quaisquer particulares.

Ora, para se alcançar a tão esperada verdade material, o tribunal não se pode limitar à acusação ou ao que é trazido pelos outros sujeitos intervenientes no processo, tem antes que ordenar a produção de todos os meios de prova que entender necessários para a descoberta da verdade material e da boa decisão da causa¹⁵⁵. Significa, então, que mesmo num contexto de um processo penal tributário orientado pelo princípio acusatório, conforme o artigo 32.º, n.º5, da Constituição da República Portuguesa, o tribunal do julgamento tem o poder/dever de investigar os factos em questão por si, dispondo para isso dos meios de prova que considerar necessário (e não irrelevantes), sem estar de forma absoluta vinculado aos requerimentos e declarações dos sujeitos processuais, devendo, oficiosamente, ou a requerimento dos sujeitos processuais, promover a produção de todos os meios de prova que considerar necessários à descoberta da verdade material e à boa decisão da causa, mas com determinados limites, como sejam as provas legalmente inadmissíveis; provas irrelevantes ou supérfluas; meios de prova inadequados ou com base em requerimentos que sejam meramente dilatórios¹⁵⁶. Há também um outro limite relevante, o da vinculação temática, não podendo o juiz, nem na fase de instrução, nem na fase de julgamento, investigar factos que não se encontrem relacionados

¹⁵³ Ver, a este respeito, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 21 de março de 2012, proc. n.º 417/10.2JACBR.C1, relator: Belmiro Andrade, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁵⁴ Ver GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de Processo Penal*, Vol. I, 5.ª edição, Editorial VERBO, 2008, p.116.

¹⁵⁵ Cfr. resulta do disposto nos artigos 323.º, alínea a) e b), 327.º, n.º2 e 340.º, n.º1 e 2, todos do Código de Processo Penal.

¹⁵⁶ Ver Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 27 de abril de 2009, proc. n.º 12/03.2TAFAG1, relator: Cruz Bucho, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>. Ver, ainda, CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso de Processo Penal*, op.cit., p. 49; COSTA PIMENTA, *Introdução ao Processo Penal*, Coimbra, 1989, pp. 142-148 e GIL MOREIRA DOS SANTOS, *O Direito Processual Penal*, Porto, 2003, págs. 260-262.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

com o objeto do processo¹⁵⁷ tal como implica a estrutura acusatória do processo penal, não podendo o julgador intrometer-se na delimitação do objeto da acusação, alterando-o ou complementando-o, quer seja diretamente ou por convite dos sujeitos processuais, pelo que também não é possível a admissão do aperfeiçoamento da acusação porque tal violaria o princípio do acusatório na medida em que a entidade julgadora teria funções investigatórias antes do julgamento, o que não parece ser a vontade explanada no atual Código de Processo Penal¹⁵⁸ pelo que na circunstância de faltarem factos essenciais pode a mesma gerar a inexistência do processo e consequente inadmissibilidade por falta de objeto.¹⁵⁹ Há, ainda, um outro limite da investigação caracterizado pela exclusividade de competência para investigar ao tribunal de primeira instância, podendo este aferir a necessidade de obtenção de mais meios de prova.

Assume aqui especial relevância, como já tivemos oportunidade de analisar, a investigação levada a cabo pelos órgãos da Administração Tributária e Aduaneira durante a fase de inquérito, como consequência dos poderes e funções delegados aos órgãos de polícia criminal, podendo a mesma contribuir com meios de prova relevantes para uma possível condenação.¹⁶⁰ Assim, neste contexto, estes princípios são traduzíveis no poder/dever que o Tribunal tem de esclarecer e instruir, de forma autónoma, os factos que forem sujeitos a julgamento, mesmo para além das contribuições das partes, criando as bases para sustentar uma decisão conforme o disposto no artigo 99.º, n.º1, da Lei Geral Tributária e no artigo 13.º, n.º1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, estando este poder limitado aos factos alegados pelas partes ou que por forma oficiosa seja lícito ao julgador tomar conhecimento¹⁶¹.

O princípio da investigação surge relacionado com o do inquisitório, consagrado no artigo 58.º da Lei Geral Tributária de acordo com o qual a Administração Tributária deverá proceder a qualquer diligência que considere conveniente para a descoberta da verdade material, justificando-se o mesmo pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à atividade da Administração Tributária pelo disposto no artigo 266.º, n.º1, da Constituição da República Portuguesa e pelo disposto no artigo 55.º, da Lei Geral Tributária, sendo corolário

¹⁵⁷ Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Anotada*, 3ª edição, p. 206.

¹⁵⁸ Veja-se o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 13 de dezembro de 2017, proc.º, n.º 161/14.4GBAGN.C, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁵⁹ Cfr. Germano Marques da Silva, *Curso de Processo Penal*, Vol.I, op.cit., p. 144.

¹⁶⁰ Ver artigo 6.º do RCPIT.

¹⁶¹ Ver Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 6 de novembro de 2012, proc. n.º05529/12, relator: Joaquim Condesso, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

do dever de imparcialidade norteador do dever da mesma, devendo procurar trazer ao procedimento todas as provas que estejam relacionadas com os factos relevantes para a decisão, mesmo, como até já se disse, a prova resultante que seja desfavorável aos interesses patrimoniais da Administração. Em jeito conclusivo, poderá dizer-se que este princípio obriga a Administração a realizar todas as diligências que se afigurarem essenciais para a satisfação do interesse público e para a descoberta da verdade material devendo serem efetuadas todas as diligências que se entenderem necessárias, mesmo que não tenham sido requeridas, não estando dependentes de um impulso procedimental do contribuinte.

Focando no procedimento de inspeção tributária, já abordado supra, há neste manifestação destes princípios porquanto a Administração procura recolher provas que justifiquem, mais tarde, o correto julgar, pelo que se conclui, conforme o disposto no artigo 6.º, do Regime Complementar ao Procedimento da Inspeção Tributária, que o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objetivo do procedimento inspetivo, a descoberta da verdade material¹⁶². Também é relevante este princípio da descoberta da verdade material no processo tributário aquando a suspensão do processo penal para aferir a questão prejudicial, de modo que os dois processos estão em sintonia com o objetivo principal da descoberta da verdade material.

8.4 Princípio da aquisição processual

Este princípio está relacionado com o anterior, havendo um princípio de aquisição de plenitude de prova. O mesmo encontra-se definido no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça¹⁶³, o qual refere que em processo penal não existe um verdadeiro ónus da prova em sentido formal, há um princípio da aquisição da prova ligado ao princípio da investigação, do qual resulta serem boas as provas que forem trazidas ao processo validamente, não importando a sua origem, devendo o tribunal investigar os factos relevantes para um correto julgar, procurando a descoberta da verdade material.

Este princípio também se encontra explanado no procedimento e processo tributários, no artigo 72.º da Lei Geral Tributária e no artigo 50.º do Código de Processo e Procedimento

¹⁶² Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 7 de maio de 2013, proc. n.º 06418/13, relator: Joaquim Condesso, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁶³ Acórdão de 10 de novembro de 2017, proc. n.º 347/06.2GBVLG-A.S1 de 10/11/2017, relator: Pires da Graça, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Tributário, essencial na medida em que pode contribuir para um leque de prova mais diversificado no processo penal tributário através do mecanismo da intercomunicabilidade probatória, como veremos doravante.

Este princípio impõe, indiretamente, às partes uma responsabilidade de seleção das provas certas para que possam ser valoradas pelo julgador.

8.5 Princípio in dubio pro reo e o princípio da presunção da inocência

É um pressuposto que para haver condenação, dúvidas não podem existir sobre a prova produzida, a qual culminará ou não na condenação do arguido.

Antes de mais, é preciso salientar que o princípio in dubio pro reo e o princípio da presunção da inocência são um complemento um do outro, mas não se confundem em si porquanto o princípio da presunção da inocência consiste em saber/ determinar as regras para um correto julgar, coordenando a valoração da mesma por parte da autoridade judiciária, não podendo o arguido ser considerado culpado antes do trânsito em julgado. Não cabe ao arguido o ónus de prova da não prática do crime de que vem acusado. Concluindo, “todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação”¹⁶⁴. O princípio in dubio pro réu, por seu turno, consiste numa fase posterior, de valoração da prova produzida e havendo dúvida sobre a valoração da mesma, esta terá que ser resolvida a favor do arguido, considerado como não provado o que cause dúvida e lhe seja desfavorável. Veja-se, o que refere FIGUEIREDO DIAS¹⁶⁵ “O princípio in dubio pro reo vale só, evidentemente, em relação à prova de questão de facto e já não a qualquer dúvida suscitada dentro da questão de direito: aqui a única solução correta residirá em escolher, não o entendimento mais favorável ao arguido, mas sim aquele que juridicamente se reputar mais exato”.

Veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça¹⁶⁶ em relação a esta matéria que refere que para que se considere violado o princípio in dubio pro reo tem que ser demonstrado que o Tribunal ficou na dúvida e, mesmo assim, optou por decidir contra o arguido. Não significa realçar as dúvidas que a decisão faz levantar ou da interpretação dada à factualidade descrita nos autos, mas diz respeito a uma imposição dirigida ao juiz no sentido de se

¹⁶⁴ Ver artigo 32º, nº2, da Constituição da República Portuguesa.

¹⁶⁵ Cfr. FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual Penal*, I, op.cit., p. 213.

¹⁶⁶ Acórdão de 25 de maio de 2006, proc. nº 1389/06-5, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

pronunciar a favor do arguido na circunstância de não haver certeza sobre os factos decisivos para a decisão da causa, não se confundido com a situação de ter havido versões díspares e contraditórias sobre factos relevantes e de o julgador ter formado a sua convicção com base nas mesmas, só haverá violação se da decisão escorrer, de forma evidente, que o tribunal optou por decidir contra o arguido na dúvida.

No direito penal tributário, este princípio não assume grande relevância porque a prova que surge é essencialmente documental, na medida em que é pouca a margem dada ao julgador, sendo que os documentos emitidos pelos órgãos da Administração são considerados, como já se disse, documentos autênticos, atendendo ao disposto nos artigos 54.º, n.º 4 e 5, 76.º, n.º 2 e 3 da Lei Geral Tributária e no artigo 34.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário, com carácter de prova plena quando devidamente fundamentados. Saliente-se que não são apenas os documentos emitidos pela Administração que são documentos considerados autênticos, os documentos trazidos ao processo pela Segurança Social e pelos outros órgãos de polícia criminal também o são, conforme o disposto nos artigos 363.º, n.º 2, 369.º, n.º 1 e 370.º, n.º 1 do Código Civil.

Veja-se, neste contexto, o artigo 169.º do Código de Processo Penal que considera os factos materiais constantes dos documentos supramencionados como provados, enquanto a autenticidade ou a veracidade não forem postas em causa, com fundamento válido.

Uma questão relevante é a de pensar até que ponto poderá esta capacidade da Administração Tributária e Aduaneira, a capacidade de ver os seus documentos emitidos considerados documentos autênticos, ser inconstitucional pelo facto de estes órgãos estarem favorecidos em comparação com o arguido. Outra questão que surge de imediato é a de na circunstância de esses documentos tiverem sido conseguidos com a colaboração do contribuinte / arguido, poderão o mesmo ser aproveitados contra o próprio no processo penal tributário? Questão relevante cuja análise recortaremos para um momento posterior, adiantando-se, desde já, a posição de fragilidade do contribuinte nestas matérias.

9. O arsenal probatório e o ónus da prova

Atendendo a tudo o que foi dito, conclui-se que no processo penal tributário não se poderá falar de um verdadeiro ónus da prova uma vez que, não cabe aos sujeitos processuais o ónus de produção da mesma, há sim uma tendência para que o tribunal faça esforços para recolher a prova que entender necessária¹⁶⁷, conforme refere o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto¹⁶⁸: “Em processo penal não há um ónus de prova: o princípio da investigação obriga o tribunal a reunir as provas necessárias à decisão.”

Pelo que assume aqui relevância o princípio da investigação, conhecido também como princípio da verdade material, plasmado no art.º 340.º do Código de Processo Penal¹⁶⁹, bem como a estrutura acusatória do Direito Processual Penal e, como consequência, do direito penal tributário, podendo o juiz e devendo investigar os factos conforme o disposto nos artigos 323.º, al. a) e b), 327.º, n.º 2 e 340.º, n.º 1 e n.º 2 do Código de Processo Penal¹⁷⁰.

De salientar a prova trazida ao processo penal tributário resultante da intercomunicabilidade probatória que analisaremos doravante, o que faz com que o leque de prova trazida ao processo seja mais diversificada pelo que verdadeiramente importa é a prossecução do interesse público, corolário do dever de imparcialidade, devendo serem trazidas ao procedimento todas as provas conseguidas, quer estas beneficiem a Fazenda Pública ou o contribuinte, como, aliás, impende sobre o contribuinte, que também está adstrito ao dever de colaboração¹⁷¹.

A Administração Tributária, ressalve-se, não está apenas dependente dos documentos trazidos pelo contribuinte, pelo que também tem o dever de arrecadar para o procedimento todas as provas que conseguir, mesmo na circunstância de sejam pejorativas para a própria Fazenda Pública¹⁷² trazendo, consequentemente, vantagens para o processo penal tributário.

¹⁶⁷ Cfr. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de Processo Penal*, Vol. I, op.cit., p. 85 e 86.

¹⁶⁸ Acórdão de 9 de janeiro de 2013, proc. nº 499/11.0GBVNG.P1, relator: Melo Lima, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁶⁹ Ver HENRIQUES EIRAS e GUILHERMINA FORTES, *Dicionário de direito penal e processo penal*, 3.ª edição, Quid Juris? – Sociedade Editora Ld.ª, p. 591.

¹⁷⁰ Cfr. MÁRIO FERREIRA MONTE e FLÁVIA NOVERSA LOUREIRO, “Direito Processual Penal. Roteiro de aulas”. AEDUM, 2014, p. 213.

¹⁷¹ Ver artigo 266.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, e artigo 55.º da Lei Geral Tributária.

¹⁷² Cf. Neste sentido JOÃO FERNANDO DAMIÃO CALDEIRA, “O Procedimento Tributário de Inspeção: um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais”, op.cit., p.189, disponível in <http://tributarium.net/dissertaccedilolildees.html>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Neste sentido, durante o inquérito, há um princípio de investigação da Administração que assume uma dupla eficácia, por um lado o princípio constante do artigo 340.º do Código de Processo Penal e, por outro, a imparcialidade que é imposta à Administração, devendo esta trazer toda a prova que conseguir, independentemente de esta lhe ser favorável ou não.

No respeitante aos meios de prova que são admissíveis no processo penal tributário, veja-se o art.º 3.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, o qual nos diz que se aplica subsidiariamente à matéria das infrações tributárias o Código de Processo Penal, assim, salvo algumas especificidades, a prova admissível no processo penal tributário é a mesma que no processo penal geral, a constante no art.º 124.º, n.º1, do Código de Processo Penal.

Será também relevante entendermos quais as provas que não podem ser valoradas e, como refere MANUEL DA COSTA ANDRADE¹⁷³ “a lei positiva portuguesa prescreve e regulamenta expressamente um vasto e espectro de expressões concretas de proibição de prova. Em que encontram guarida as proibições de prova de mais ostensivo relevo doutrinal e pragmático e de contornos mais definidos, entretanto decantadas pelas transformações operadas a nível da consciência e das condições reais de convivência”, exemplo disso surge no artigo 126.º relativo a proibições relativas a métodos de prova, proibição de valoração de prova constante do artigo 355.º, entre outras.

Vejamos de seguida as especificidades da prova no direito penal tributário.

9.1 A prova testemunhal

A prova testemunhal surge elencada nos artigos 128.º e ss do Código de Processo Penal e conforme refere GERMANO MARQUES DA SILVA¹⁷⁴ “a prova testemunhal é essencialmente constituída pela narração de um facto juridicamente relevante de que a testemunha tem conhecimento. Usualmente o conhecimento provém da visão ou audição, mas é igualmente testemunho o que provenha dos demais sentidos, quando apropriado para prova dos factos”.

¹⁷³ Cfr. MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Sobre as proibições de prova em processo penal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1.ª edição, 2013.

¹⁷⁴ Cf. GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de Processo Penal*, Vol. II, op. cit., p. 121.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

A inquirição da testemunha terá como condição tratar-se de um facto do qual tenha conhecimento direto e que constitua objeto da acusação ou pronúncia, apenas podendo depor as testemunhas que efetivamente tenham um conhecimento direto sobre os factos que constituem o objeto da prova, sendo este uma evidência do princípio da legalidade da prova. Ainda e, como refere MARQUES FERREIRA, “a obrigatoriedade de conhecimento direto dos factos inquiridos justifica-se plenamente em razão de exigências de contraditoriedade e do princípio da imediação que caracteriza um processo de sistema acusatório”.

No direito penal tributário, o papel da testemunha surge principalmente pelo dever que a mesma tem de colaborar com a Administração e com a Segurança Social sempre que assim for necessário, tendo que se manter sempre disposta para colaborar até que a mesma não seja mais precisa, veja-se, a este respeito, o art.º 40.º, n.º2, e 41.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, bem como o artigo 132.º, n.º1, al. a), do Código de Processo Penal.

A prova testemunhal, neste contexto, assume especial relevância porquanto, frequentemente, são chamados a testemunhar quem melhor teve contacto direto com o arguido e com os factos constantes da acusação que indiciam a prática de infrações tributárias, como é o caso dos advogados e dos revisores e técnicos oficiais de contas, dos inspetores tributários, dos inspetores da Polícia Judiciária, dos agentes bancários, funcionários da Segurança Social e militares da Guarda Nacional Republicana, o que naturalmente fez surgir a discussão sobre a possível violação do segredo profissional destes.

Em relação ao caso concreto dos advogados, devem estes escusarem-se a depor sobre os factos que estejam abrangidos pelo segredo profissional, conforme o disposto no art.º 135.º, n.º1, do Código de Processo Penal. Confere, ainda, o n.º2 do mesmo artigo que em caso de dúvida sobre a legitimidade da escusa, a autoridade judiciária terá que, se concluir pela ilegitimidade da escusa, requerer ao tribunal o depoimento. Competirá ao tribunal superior em relação ao qual o incidente foi suscitado decidir, atendendo ao princípio da prevalência do interesse preponderante, nunca olvidando o verdadeiro objetivo nesta matéria que é a descoberta da verdade material e a necessidade de proteção dos bens jurídicos. Terá que ser ouvida sempre a Ordem dos Advogados antes de ser tomada a decisão.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Para que se decida sobre o segredo profissional é necessário atender¹⁷⁵ a dois critérios, um primeiro que consiste em perceber se estão em causa factos cujo conhecimento o advogado adquiriu do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços e um segundo que consiste em perceber se a dispensa do segredo importa um estado de absoluta necessidade para a defesa da dignidade, direitos e interesses legítimos do próprio Advogado ou do seu cliente ou representante.

A questão que se levanta é a de saber se no caso de a Ordem dos Advogados não autorizar, se o depoimento poderá ser prestado. Resposta que é dada em dois sentidos: há quem considere que sim na medida em que os tribunais “são órgãos de soberania e as suas decisões impõem-se a todas as entidades públicas e privadas”¹⁷⁶ e há quem entenda que não na medida em que “dispõe o n.º 4 do artigo 135.º do Código de Processo Penal que a decisão da autoridade judiciária ou do tribunal é tomada ouvido o organismo representativo da profissão relacionada com o segredo profissional em causa, nos termos e com os efeitos previstos na legislação que a esse organismo seja aplicável”, até porque e, neste sentido, se a Ordem dos Advogados considerar que a escusa é válida e o Advogado violar tal, está sujeito a um procedimento disciplinar, a responsabilidade civil e criminal, conforme o artigo 195.º do Código Penal. O Advogado poderá, ainda recusar-se quando esteja na qualidade de arguido por manifestação do direito ao silêncio, quando na circunstância de ser testemunha for descendente, ascendente, irmã(o), afim até ao 2.º grau, adotante, adotado e cônjuge do arguido ou sendo de outro ou do mesmo sexo com ele conviver ou tiver convivido em condições análogas às dos cônjuges, relativamente a factos ocorridos durante o casamento ou coabitação, conforme o disposto no artigo 134.º do Código de Processo Penal.

A recusa do advogado a depor como testemunha, poderá dar lugar a multa (artigo 417.º, n.º2, do Código de Processo Civil) e ao cometimento de um crime contra a realização da justiça, artigo 360.º, n.º2 e 367.º do Código Penal). Assim, se a decisão da Ordem dos Advogados for favorável à dispensa do sigilo, tal como a decisão judicial, sendo a revelação imposta judicialmente, não pode o Advogado abrir mão do artigo 92.º, n.º6, do Estatuto da Ordem dos Advogados, pelo que poderá invocar, como refere CARLOS MATEUS “objeção de consciência e recusar-se a depor (em respeito e obediência ao princípios da independência

¹⁷⁵ Ver Carlos Mateus, *Deontologia Profissional, Contributo para a formação dos Advogados Portugueses*, op.cit., pp. 141-167.

¹⁷⁶ Ver artigo 20.º, 110.º, 202.º e ss, todos da Constituição da República Portuguesa.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

e da reserva), caso em que será eventualmente sujeito a multa e a procedimento criminal, onde se apreciará da justa causa da recusa a depor.”

Ainda, em relação a este tema, veja-se o que diz o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra¹⁷⁷: “O dever de segredo é um elemento definidor do estatuto ou da posição jurídica do advogado. A prova obtida com violação do dever de segredo profissional que vincula os advogados constitui uma prova materialmente proibida e, por isso, ilícita.”

Focando nos inspetores tributários, por um lado, determina o artigo 64.º, n.º1, da Lei Geral Tributária e o artigo 22.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária que estes apresentam o dever de guardar segredo sobre a informação que conseguirem obter no exercício das suas funções, salientando as que resultem do procedimento de inspeção tributária, procedimento sigiloso, pela sua enorme relevância. Acontece que, este dever de segredo pode ser quebrado em determinadas situações como, por exemplo, no disposto no artigo 64.º, n.º2, sempre que o contribuinte autorizar a sua revelação, no contexto de cooperação da Administração com outras entidades públicas, no caso de mútua cooperação com Administrações Tributárias de outros países, no contexto de colaboração com a justiça nos termos do disposto no Código de Processo Civil e no Código de Processo Penal e no contexto do registo comercial, predial ou automóvel, aquando do pedido de esclarecimento do número de identificação fiscal e do domicílio fiscal. Veja-se, como justificação, mais uma vez, o princípio da prevalência do interesse preponderante, presente no artigo 135.º do Código de Processo Penal¹⁷⁸.

Os agentes bancários também aqui assumem um papel relevante, como por exemplo no procedimento de inspeção tributária, podendo a própria Administração bem como os outros órgãos de polícia criminal solicitar às entidades bancárias a informação que tiver por conveniente.

¹⁷⁷ Acórdão de 20 de junho de 2012, proc. n.º 62/09.5TBCDN.C1, relator: Henrique Antunes, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁷⁸ Cabe-nos neste contexto e apesar de não estar diretamente relacionado com a matéria em concreto referir que, atendendo ao disposto na al. a) do artigo 64.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária, bem como ao artigo 116º da lei n.º 82-B/2014, há a divulgação da lista de devedores que apesar de ser uma forma de combate à criminalidade tributária, tentando que os indivíduos sintam tanta vergonha de verem o nome explanado nestas listas que acabem por cumprir todas as suas obrigações tributárias. Mas, não se tente cobrir o sol com a peneira pois, a existência de tais listas parece pertencer a um campo violador do direito à privacidade e do direito à reserva da intimidade da vida privada e familiar, determinados no artigo 26º. da Constituição da República Portuguesa, levantando, também, fortes dúvidas quanto à violação do princípio constante no artigo 64.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, o da confidencialidade fiscal.¹⁷⁸

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Importa salientar que, em causa, está informação protegida relativa à proteção do direito à reserva da intimidade da vida privada, constante do artigo 26.º, n.º1, da Constituição da República Portuguesa. E mesmo que o pedido tenha sido feito com obediência a todos os requisitos legais, os mesmos que já foram abordados no estudo do procedimento de acesso aos dados bancários, a entidade bancária pode não querer colaborar nem cumprir com a ordem /mandado legítimo das entidades com competência. Neste caso serão puníveis por desobediência qualificada, com pena de prisão até dois anos ou multa até 240 dias, conforme o disposto no artigo 90.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Ora, é sabido, que o fim do segredo bancário é acautelar o consumidor e os serviços financeiros. Veja-se, a este propósito, o artigo 78.º e 84.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras¹⁷⁹. Pois bem, o art.º 79.º, n.º 2, al. d) do mesmo reporta uma exceção relativamente às autoridades judiciais no contexto do processo penal e, como consequência, do processo penal tributário, tendo as instituições de crédito e os seus respetivos representantes, empregados e agentes o dever de contribuir com informação sobre factos ou elementos respeitantes à instituição e aos clientes dela, desde que seja solicitada pela autoridade judiciária competente e no seguimento de despacho com fundamentos válidos. Vem permitir, assim, a quebra de sigilo bancário autorizada por juiz ou pelo magistrado do MP¹⁸⁰, quando a fase processual seja a da direção efetiva deste, o que para efeitos de investigação criminal parece ser uma mais valia pelo que, como refere NOEL GOMES, “podemos constatar que o dever de segredo bancário, através de ponderação dos interesses em conflito levada a cabo pelo próprio juiz, cede perante interesses públicos relacionados com a investigação e punição de crimes”.

Os técnicos e os revisores oficiais de contas também importam aqui pois assumem um papel relevantíssimo, tal os advogados, uma vez que a quebra do sigilo profissional pode importar um acabar com a relação de confiança entre estes e os seus clientes, pois em causa estarão informações sobre a família e o património destes.

Os técnicos oficiais de conta podem mesmo agir em representação dos sujeitos passivos, na fase graciosa quer do procedimento, quer do processo tributário, até ser obrigatória a constituição de advogado, pelo que estão sujeitos ao segredo profissional

¹⁷⁹ Neste sentido, ver NOEL GOMES, *Segredo bancário e direito fiscal*, op. cit., p. 31.

¹⁸⁰ Como consequência, também a não colaboração quando solicitada pelo Ministério Público fará a mesma ser considerada ilegítima, aplicando-se o disposto no art.º 135.º, n.º2, do Código de Processo Penal.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

atendendo ao artigo 10.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, bem como ao 72.º, n.º1, alínea d) do mesmo, pelo que é possível a quebra desse sigilo, atendendo ao princípio preponderante, conforme o disposto no artigo 135.º do Código de Processo Penal, estando em causa a proteção do sigilo profissional por um lado e, por outro, o dever de colaborar para que se atinga a descoberta da verdade material. Veja-se que o entendimento da jurisprudência tem sido a de que o segredo profissional tem como objetivo proteger a confiança em determinadas relações profissionais, constituindo estas uma necessidade social e, como tal, um interesse público. Mas tal interesse pode conflitar com outros interesses públicos como sejam a realização da justiça e o dever de colaboração, pelo que a solução estará no princípio da prevalência do interesse preponderante, considerando-se no caso em apreço que sem o depoimento do Técnico, ficaria comprometida a realização da justiça.

Os revisores oficiais de contas também não podem prestar informações que tenham adquirido no exercício das suas funções, com exceção de imposição por lei ou quando autorizado pela entidade a que respeita os dados em questão, conforme presente no Estatuto dos Mesmos. (61.º, n.º 2, 83.º e 84.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, lei n.º 140/2015, de 07 de setembro). Assim, há um dever de confidencialidade, podendo, apenas, o mesmo ser quebrado na circunstância de ter sido permitida pelo cliente, por exigência legal, quando em causa esteja a defesa de direitos e interesses que sejam legítimos do próprio revisor e mediante prévia autorização do bastonário da Ordem. No resto assume especial relevância o princípio da prevalência do interesse preponderante¹⁸¹.

Por último, os funcionários da Segurança Social assumem também aqui um papel relevante na medida em que, atendendo ao disposto na lei das Bases Gerais do Sistema de Segurança Social¹⁸², estão adstritas à confidencialidade, não podendo partilhar informação de que tomem conhecimento relativa à vida privada de pessoas ou entidades, só em caso de autorização do respetivo interessado ou por imposição legal. Em tudo o mais, também a estes é aplicável o artigo 135.º do Código de Processo Penal¹⁸³.

¹⁸¹ O Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta remete para as disposições legais do Código de Processo Penal no respeitante às buscas e apreensões em escritórios de revisores oficiais de contas. Ver, a este respeito o artigo 177.º, n.º5, do Código de Processo Penal e o artigo 180.º do mesmo.

¹⁸² Ver artigo 75.º, n.º1, da mesma.

¹⁸³ Também os contribuintes devedores à Segurança Social podem ver os seus nomes divulgados numa lista, conforme o disposto no artigo 116.º da lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, pelo que surge novamente a questão sobre a constitucionalidade da mesma.

9.2 A prova documental e a questão da intercomunicabilidade probatória

A prova documental pressupõe a existência de documentos que sejam essenciais para a descoberta da verdade material.

É sempre de salientar que a junção dos documentos terá que estar sujeita ao princípio do contraditório, conforme o disposto no artigo 165.º, n.º 2, do Código de Processo Penal.

No que ao direito penal tributário diz respeito, a prova documental tem na sua base os deveres de cooperação do contribuinte para com a Administração Tributária e Aduaneira “deveres que se traduzem em prestações pecuniárias”, “deveres que se consubstanciam em obrigações de facere” e deveres que se relacionam com a comunicação à AT de esquemas ou atuações de planeamento fiscal (aqui a privatização da investigação assume o seu auge)¹⁸⁴, assumindo especial relevância os documentos que resultam da inspeção tributária, no qual, estando o contribuinte adstrito a um dever de colaboração faculta documentos, por exemplo livros contabilísticos, porque se assim não o fizer, será sancionado com a aplicação de métodos indiretos de avaliação, perda de benefícios fiscais, aplicação de agravamento à coleta, contraordenação ou até crime. Agora, a questão que se levanta é a de perceber se as provas que forem obtidas de modo lícito no procedimento tributário podem ser aproveitadas em outros procedimentos/processos, interessando, no presente contexto, os que apresentam natureza criminal.

Segundo JOAQUIM FREITAS DA ROCHA¹⁸⁵, “Trata-se de uma questão que pode ser designada como intercomunicabilidade probatória, isto é, a suscetibilidade de utilização num meio investigatório, de provas [rectius, de meios de prova: declarações, documentos, pareceres] obtidas no decurso de um outro, anterior”.

Segundo o autor MANUEL DA COSTA ANDRADE, o “direito tributário faz impender sobre o contribuinte deveres de colaboração e de verdade que podem coenvolver a prestação de declarações ou a entrega de documentos de conteúdo auto-incriminatório; enquanto (...) o direito processual penal arma o arguido de um consistente *nemo tenetur se*

¹⁸⁴ Ver artigo 98.º e ss do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Cfr. AUGUSTO SILVA DIAS E VÂNIA COSTA RAMOS, *O direito à não auto-inculpação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*, Coimbra Editora, 2009, p. 44; Ver artigo 57.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares; Ver artigo 117.º do CIRS. Cfr. DL. 1 n.º 29/2008, de 25 de fevereiro.

¹⁸⁵ Ver JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, op.cit, p.101.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

ipsum accusare”¹⁸⁶. Assim, o contribuinte que ainda não se encontra na posição de arguido, estará numa situação diferente daquele que já adquiriu o estatuto do mesmo. No primeiro caso há um dever de colaborar com a Administração Tributária respondendo ao que lhe for perguntado e contribuindo com documentos (entre outros) com o intuito de se satisfazer o objetivo de quantificar o imposto enquanto que no segundo caso, o indivíduo terá o direito de se remeter ao silêncio. Surge então o problema que passará por coordenar o dever de colaboração com a Administração com o facto de os meios de prova resultantes desta sejam aproveitados em desfavor do contribuinte no processo penal tributário.¹⁸⁷

Não há um consenso em relação a estas matérias, pelo que quem rejeita (tese da rejeição ou da incomunicabilidade da prova) justifica com a conclusão de que se os elementos de prova transitarem para o processo penal tributário haverá violação do direito constante no artº 20.º, nº.1 e 4 da Constituição da República Portuguesa, direito a um processo justo e equitativo, bem como da estrutura acusatória típica do direito processual penal, conforme refere o art.º32º, nº5, da mesma, uma vez que a investigação tributária neste procedimento é levada sem controlo jurisdicional, para além do facto de o contribuinte ao ser obrigado a cooperar, prestando declarações e apresentando documentos, contribui para a sua auto-culpabilidade, é de certa forma compelido a se autoincriminar, podendo ser alvo de consequências negativas se assim não atuar, pelo que resulta na violação de um princípio que, apesar de não resultar diretamente do texto da constituição, se entende existir, “**nemo tenetur se ipsum accusare**”, não podendo ninguém acusar-se nem contribuir com meios de prova para que tal aconteça. Mais se salienta que o arguido não é um objeto da investigação, pelo que, atendendo a estes argumentos, estaríamos na presença da violação de princípios como sejam o do Estado de Direito e o da dignidade da pessoa humana, não podendo a prova resultante desse procedimento ser aproveitada no processo penal tributário. Neste seguimento surgem autores como JORGE FIGUEIREDO DIAS que defende que estas provas ao autoincriminarem o indivíduo, faz com que o mesmo não tenha liberdade de se conformar com o processo¹⁸⁸ e COSTA ANDRADE que refere que o arguido que também é

¹⁸⁶Cfr. MANUEL DA COSTA ANDRADE, “*Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare e Direito Tributário. Ou a Insustentável Indolência de um Acórdão (N.º340/2013) do Tribunal Constitucional, Boletim de Ciências Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra,*” Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Volume LVII, Tomo I, 2014, p.385.

¹⁸⁷Cfr. LILIANA DA SILVA SÁ, “*O dever de cooperação do contribuinte versus o direito à não auto-incriminação*”, in Revista do Ministério Público, Ano 27, Julho-Setembro de 2006, n.º107, p.135.

¹⁸⁸ Cfr. JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, *Sobre os sujeitos processuais no novo Código de Processo Penal, Jornadas de Direito Processual Penal*, Almedina, 1991, p.27-28.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

contribuinte, não poderá ser prejudicado em relação aos demais, pelo que os deveres de colaboração terão que continuar a existir por serem essenciais para a prossecução do interesse público mas devem ser considerados irrelevantes quando contribuírem para a autoincriminação do indivíduo¹⁸⁹.

Em sentido contrário há a tese da admissão, na qual jogam argumentos como sejam os de que este princípio “constitucional”, na verdade, não está diretamente consagrado no texto da lei, havendo outros princípios igualmente ou até mais relevantes que importarão salvaguardar e que se contrapõem a este, como seja o disposto no artigo 81.º, alínea b) da Constituição da República Portuguesa, assegurando a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal. Defende-se, ainda, que os elementos adquiridos no procedimento tributário não constituem prova proibida, conforme o artigo 126.º do Código de Processo Penal porque a Administração tem competência para o procedimento de inspeção, como já foi analisado, sendo a atuação da mesma respeitadora da constituição, do princípio de precedência de lei, da prossecução do Interesse Público, da verdade material e da imparcialidade e, por outro lado, os elementos não implicam necessariamente a condenação porque podem ser contraditados, havendo respeito pelas garantias de defesa, não desvalorizando a estrutura acusatória do processo penal.

É através do Acórdão n.º 340/2013 que o TC¹⁹⁰ vem esclarecer que a proteção conferida pelo princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* não tem caráter absoluto, cedendo no “confronto com outros princípios, direitos ou interesses merecedores de tutela que têm de ser harmonizados em concreto, por meio de uma compatibilização ou concordância prática” com

¹⁸⁹ MANUEL DA COSTA ANDRADE, “*Nemo Tenetur se Ipsum Accusare...*”, op.cit, p.435-436.

¹⁹⁰ Processo nº 817/12, relator: Conselheiro João Cura Mariano, disponível para consulta em www.tribunalconstitucional.pt. Estava em causa aferir a responsabilidade do arguido pela prática em comissão por crime de fraude fiscal. O arguido vem argumentar no sentido de que a inspeção tributária é considerada um ato pré-processual, não podendo as provas obtidas aquando da ação inspetiva serem utilizadas num processo criminal sem que haja autorização judicial dada pelo juiz de instrução. Até porque se assim fosse, conforme o disposto nos artigos 29.º e 30.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, o contribuinte ao ser obrigado a contribuir para a descoberta da verdade material, entregando, por exemplo, documentação capaz de o incriminar criminalmente, invalidaria o seu direito ao silêncio. Em sentido diverso, o Ministério Público refere que o direito ao silêncio não tem caráter absoluto, pois se por um lado e conforme o artigo 61.º, n.º1, alínea d), o arguido não pode responder a perguntas feitas sobre os factos que lhe são imputados, por outro, conforme o disposto no artigo 63.º Lei Geral Tributária, podem ser desenvolvidos pelos órgãos competentes as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes. Acrescenta, ainda, que o dever de cooperação entre o contribuinte e os órgãos de inspeção tributária também estão sujeitos a limitações, devendo o procedimento de inspeção ser adequado e proporcional aos objetivos da Administração e na circunstância de os meios que forem utilizados não forem conformes o constante no disposto no artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa deverá ser assegurada o acesso à justiça, conforme o disposto no artigo 9.º, n.º1, da Lei Geral Tributária. Se os meios utilizados não forem conformes as exigências do artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa, nunca pode ser negado o acesso à justiça. O Tribunal da Relação vem dar razão ao Ministério Público, referindo que a prova só poderá ser rejeitada quando for proibida por lei, segundo o disposto no artigo 125.º do Código de Processo Penal.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

vista a atingir uma repartição justa da riqueza (dando como exemplo a obrigatoriedade de realização de determinados exames ou diligências que imponham a colaboração do arguido, mesmo contra a sua vontade). Conclui referindo que a utilização num processo criminal de elementos adquiridos no âmbito de uma inspeção tributária não viola qualquer norma ou princípio constitucional.¹⁹¹

É nossa opinião que estando em causa um conflito de direitos, como é o caso, o prevalecer de um sobre o outro terá que ser pensado em conjugação com os princípios da legalidade, da reserva de lei e da proporcionalidade. Ora, a Administração não poderá investigar factos sem relevância para a relação tributária em causa, que já conhecia ou abrindo mão de atos inspetivos não apropriados ao apuramento dos factos em questão.¹⁹² É sempre que assim não for, o contribuinte é protegido pelo disposto no artigo 63.º, nº5, alínea d) da Lei Geral Tributária, passando a falta de cooperação a ser admissível na circunstância de se demonstrar que houve violação dos direitos de personalidade, entre outros, violação da liberdade e garantias, nos termos previstos na Constituição e na lei.

Pelo que os documentos obtidos no âmbito de uma inspeção tributária poderão ser aproveitados, só assim não será na circunstância de a Administração exigir a prestação de declarações ou a entrega de documentos sem fundamento, como já foi dito, violando o disposto no artigo 126.º, n.º 2, a) do Código de Processo Penal e no n.º 5 do artigo 58.º do mesmo, pelo que nesta circunstância, as provas resultantes terão que ser consideradas nulas.

Ademais, um contribuinte que entender contra si existirem suspeitas de prática de uma infração tributária poderá sempre (e deverá mesmo fazê-lo) requerer a sua constituição como arguido, conforme o disposto no artigo 59.º, nº.2, do Código de Processo Penal. Desta forma, passa o mesmo a estar protegido pelas garantias presentes no artigo 32.º da Constituição da

¹⁹¹ Ver, ao nível internacional, alguns casos relevantes como seja o caso Funk vs France no qual se chegou à conclusão que o dever de colaboração não poderia implicar uma violação do nemo tenetur no presente caso, uma vez que o objetivo de prevenção de evasão fiscal poderia ser conseguido através de outros métodos, nomeadamente através de instrumentos próprios de cooperação internacional (respeito pelo princípio da proporcionalidade) ; o caso J.B vs. Suíça conhecido pela conclusão de que a obtenção de elementos documentais sob ameaça de sanção tem lugar contra a vontade do visado, pelo que na circunstância de inexistir vontade do arguido, terá que ser obrigatoriamente garantida a proteção oferecida pelo nemo tenetur e o caso Caso Saunders vs. Reino Unido que sufraga o chamado critério da dependência da vontade, isto é, só são protegidas pelo princípio da não autoincriminação as declarações que estão inteiramente dependentes da vontade do arguido, pelo que os documentos não estarão protegidos.

¹⁹² Cfr. PEDRO VIDAL MATOS, *O princípio inquisitório no procedimento tributário*, Coimbra Editora, 2010, p. 73.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

República Portuguesa, bem como sujeito aos deveres e direitos constantes nos artigos 57.º a 67.º do Código de Processo Penal¹⁹³.

Em jeito conclusivo, se atendermos ao princípio da investigação e ao fim principal de obtenção de meios de prova teremos que concluir que será um garantismo processual a existência da intercomunicabilidade probatória. Ademais, não consideramos que o nosso ordenamento seja caracterizado pela absolutividade do princípio da não autoincriminação, de modo a que qualquer desvio em relação a este se traduza numa proibição de valoração de prova. Agora, deverá ser condição de aplicação o preenchimento dos pressupostos legais supra mencionados, devendo sempre haver respeito pela adequação, não sendo permitida a intercomunicabilidade probatória se a mesma não se adequar ao fim visado, pela necessidade e proibição do excesso, não sendo permitida se importar graves lesões para os visados na circunstância de existirem outras menos penosas e pela razoabilidade, os fins que se querem ver atingidos devem importar uma proteção superior ao fim sacrificado.

Assim, só numa interpretação caso a caso é que se poderá aferir a suscetibilidade de utilização no direito penal tributário de provas resultantes do procedimento de inspeção tributária, pelo que nem somos a favor de uma tese absoluta de rejeição nem de uma tese absoluta de admissão, mas de uma tese de admissão condicionada (aos pressupostos já referidos).

9.3 A prova pericial

“Assim sendo, - o recorte fáctico da prova pericial encontra-se circunscrito às situações em que a «percepção» ou a «apreciação dos factos exigirem especiais conhecimentos técnicos, científicos ou artísticos», nos termos do disposto no artigo 151.º do Código de Processo Penal”¹⁹⁴

No respeitante ao juízo pericial, o julgador encontra-se amarrado ao mesmo e sempre que dele divergir deverá fundamentar esse afastamento como se um dever acrescido se tratasse.

¹⁹³ Relativamente às limitações do direito ao silêncio ver JORGE DE FIGUEIREDO DIAS, MANUEL DA COSTA ANDRADE E FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, Almedina, 2009, pp.44 - 45.

¹⁹⁴ Cfr. ROSA VIEIRA NEVES, *A Livre Avaliação da Prova e a Obrigação de Fundamentação da Convicção*, Coimbra Editora, 2011.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

A perícia tem como objetivo auxiliar o julgador na perceção/apreciação dos factos para que depois o direito possa ser aplicado sempre que em causa estiverem conhecimentos que só os peritos têm e em termos valorativos, os exames periciais são meramente informáticos, cabendo sempre ao jogador a valoração dos mesmos em conjunto com as demais provas.¹⁹⁵

Também no direito penal tributário há a necessidade de conhecimentos que exigem uma técnica, uma ciência e uma arte específicas, ganhando especial relevo o DL 557/99, de 17 de dezembro, que estabeleceu o novo estatuto de pessoal e regime de carreiras dos funcionários da Direção Geral dos Impostos, criando-se com o mesmo a categoria de técnico da Administração Tributária e a de inspetor tributário por forma a evitar que o inspetor tributário que fosse chamado na qualidade de perito, fosse também chamado como testemunha sobre os mesmos factos, conseguindo-se, assim, alcançar a imparcialidade dos mesmos.

É entendimento¹⁹⁶ de ANA CATARINA MARTINS que os peritos tributários que atuam de acordo com o disposto no artigo 50.º do Regime Geral das Infrações Tributárias não devem ser confundidos com os peritos designados para efeitos da lei processual penal na medida em que os primeiros são funcionários da Administração ou da Segurança Social com conhecimentos essenciais à causa e, como tal, prestam assistência técnica ao Ministério Público em todas as fases, pelo que a relação de proximidade em relação ao Ministério Público afetaria a sua imparcialidade, não devendo ser nomeados como peritos nem ouvidos como tal para efeitos do disposto no art.º 152.º a 154.º do Código de Processo Penal. O entendimento já será diferente no âmbito do artigo 155.º do mesmo, pelo que nesta circunstância os mesmos podem atuar como consultores técnicos¹⁹⁷. Concordamos integralmente com este entendimento.

¹⁹⁵ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 16 de fevereiro de 2006, Processo 949/05.4TBOVR-A.L1-8, relator: Bruto da Costa, disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>.

¹⁹⁶ Cfr. ANA CATARINA DIAS MARTINS, “Os poderes de investigação em matéria tributária: em especial, a investigação da criminalidade tributária”, op. cit., pp. 50-52.

¹⁹⁷ Cfr. PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 4ª Edição, Universidade Católica Editora, 2011, p. 440. Ver ainda, BERTA CECÍLIA BORGES DE SÁ PINTO, “A prova no processo tributário: análise comparativa com o Direito Processual Civil e Penal: abordagem jurisprudencial”, Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga, 2012, disponível in <http://hdl.handle.net/1822/19875>.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Ademais, os peritos em relação às perícias por si realizadas não podem ser ouvidos como testemunhas, bem como, não podem atuar como peritos num processo em que tenham sido ouvidos ou ainda o possam vir a ser como testemunhas, conforme o disposto nos artigos 133.º, al. d) e 47.º, n.º 1, do Código de Processo Penal, estando sujeitos aos impedimentos constantes do artigo 39.º, n.º 1, do Código de Processo Penal.

Relembre-se que o arguido terá sempre direito a nomear um consultor técnico para assistir à perícia, requerer a renovação da perícia anterior a novo perito ou a prestação de esclarecimentos complementares em audiência, conforme o disposto no artigo 158.º, n.º 1, al. a) e b) do Código de Processo Penal.

10. A valoração e motivação da prova

Atendendo a tudo o que já foi dito anteriormente é tempo de se fazer uma reflexão, de forma resumida, dos pontos que consideramos fulcrais para um correto julgar no contexto do direito processual penal tributário. São eles:

1) Conhecer a realidade em causa. Ora, como a criminalidade tributária está cada vez mais refinada é necessário, para que se possa compreender a mesma, um aprofundar dos conhecimentos por parte dos magistrados judiciais, o qual poderá passar pela existência de um código próprio, num sentido jurídico-normativo e também por iniciativas como “espaços de aprendizagem e debate, onde se entrecruzam vários saberes, sensibilidades, experiências e se aprofunda o conhecimento do tecido normativo”¹⁹⁸.

2) Ademais, sem prescindir do que foi dito supra, na circunstância de os conhecimentos necessários à boa decisão da causa serem complexos e especiais, o julgador terá que ser assistido por pessoa competente que esteja presente na audiência, prestando os esclarecimentos que se afigurarem necessários, bem como, em qualquer fase, quando for necessário a prestação de pareceres técnicos com o intuito de se obter a tão esperada descoberta da verdade material. Veja-se, a este respeito, o artigo 649.º do Código de Processo Civil aplicável ao Código de Processo Penal, pelo artigo 4.º do mesmo.

¹⁹⁸ Cfr. ANTÓNIO GAMA, “Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento”, op.cit., pp.323-352.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

3) Que a “decisão dos juízes, estatutariamente independentes e imparciais, legitima-se na fundamentação e na razão direta da sua medida”, como refere ANTÓNIO GAMA. Pelo que a fundamentação deve pressupor que fique devidamente clara qual a matéria de direito e de facto que sustenta a decisão, examinando criticamente as provas que contribuíram para a formação da convicção do tribunal, até para que se perceba o “iter decisório” e a “ratio da decisão”, para que se possa sindicar/descortinar a decisão se assim o entender.

4) A “análise conjugada das declarações e depoimentos, em função das razões de ciência, das certezas e das lacunas, das contradições, hesitações, inflexões de voz, (im)parcialidade, serenidade, olhares, linguagem silenciosa e do comportamento, coerência do raciocínio e de atitude, serenidade e sentido de responsabilidade manifestados, coincidências e inverosimilhanças que, porventura, transpareçam em audiência, das mesmas declarações e depoimentos”.¹⁹⁹

5) Garantir que, como refere GERMANO MARQUES DA SILVA²⁰⁰ “Se os direitos do cidadão são violados, as provas que se obtenham através de tal violação não poderão ser atendidas no processo, são proibidas. Pretende-se com tal proibição evitar o sacrifício de direitos das pessoas por parte das autoridades judiciárias, dos órgãos de polícia criminal ou dos particulares, privando de eficácia as provas obtidas ou produzidas ilegalmente: as provas proibidas não podem ter efeitos no processo”.

10.1 A ponderação de interesses

Entendemos que a resposta para todas estas necessidades levantadas na segunda parte da presente dissertação passará por uma ponderação de interesses, não devendo esta ser entendida como o sacrificar de um interesse em prol de outro, mas, sempre, sacrificando o menos possível cada um dos bens jurídicos em questão.

¹⁹⁹ (Parecer do Ministério Público junto do TRP (PGA) Processo n.º 670/09.4 TASTS – 1º Juízo Criminal do Tribunal Judicial da Comarca de Santo Tirso citando o Acórdão STJ de 20-09-2005). Ver, ainda, JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, op.cit.

²⁰⁰ Ver GERMANO MARQUES DA SILVA, *As proibições de Prova no Processo Penal*, Jornadas de Direito Processual Penal e Direitos Fundamentais, Almedina, Coimbra, 2004, p. 140.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

E como refere GERMANO MARQUES DA SILVA, “ É manifesto que com a proibição de prova se pode sacrificar a verdade, já que a prova produzida, seja qual for a causa de proibição, pode ser de extrema relevância para a reconstituição do facto histórico, pode mesmo ser a única”, não considerando a “busca da verdade como um valor absoluto e por isso não admite que a verdade possa ser procurada, usando de quaisquer meios, mas tão-só através de meios justos, ou seja, de meios legalmente admissíveis. A verdade processual não tem de ser investigada a qualquer preço, mormente quando esse preço é o sacrifício dos direitos pessoais das pessoas ”.²⁰¹

Assim, se queremos alcançar uma cobrança eficaz, na qual o Estado “promove o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais, tarefas fundamentais do Estado”, conforme o disposto na al. d) do art.º 9.º da Constituição da República Portuguesa, o dever de colaboração terá um papel fundamental na medida em que, se não existisse, seria quase impossível comprovar a veracidade das declarações dos contribuintes, deixando afetada a eficácia que se quer ver neste contexto.

Mas sem esquecer que o arguido tem um direito à não autoincriminação, pelo que apresentando os dois assento constitucional, não consideramos que se deva privilegiar um em relação ao outro, mas atender a cada caso concreto e ponderar qual a solução mais adequada e proporcional.

Entendemos que o princípio “nemo tenetur” não é um direito absoluto e o dever de colaboração está ligado ao direito dos visados em participarem nas decisões que os afetem, conforme o disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária, pelo que se entende que este dever não é típico, mas também um direito de codeterminar a decisão da Administração.

Assim, atendendo a que no processo penal tributário a regra é a da admissibilidade das provas que não forem proibidas por lei, conforme o disposto no artigo 125.º do Código de Processo Penal, a prova que resulta do procedimento de inspeção tributária deverá ser valorada no processo penal tributário, desde que alguns requisitos sejam respeitados:

²⁰¹ Ver GERMANO MARQUES DA SILVA, *As proibições de Prova no Processo Penal*, op.cit.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Os depoimentos do arguido na fase inspetiva em nada podem fazer prova e os documentos poderão ser utilizados desde que respeitado o disposto no artigo 126.º do Código de Processo Penal²⁰², por não estarem em causa atos de inquérito e instrução, conforme o artigo 356.º, n.º1, al. b) do Código de Processo Penal. Contudo, salvo melhor opinião, consideramos que estas declarações/depoimentos poderão ser lidas desde que a pedido do próprio arguido, atendendo ao disposto no art.º 357.º, n.º1, al. a) do Código de Processo Penal, uma vez que a proibição de prova terá como intenção proteger o arguido de situações que lhe possam causar desfavorecimento. Ora, se for a pedido deste, poderão as suas declarações serem lidas, mas em termos práticos não se vê a utilidade de tal, uma vez que o arguido poderá, sempre que assim o entender, prestar tais declarações/depoimentos em qualquer fase por sua própria iniciativa.

De salientar que, aquando o procedimento de inspeção tributária forem encontrados indícios da prática de crime em matéria tributária, deverá o sujeito passivo ser considerado arguido, conforme o artigo 58.º do Código de Processo Penal, ex vi art.º 3º al. a), 2.ª parte, do Regime Geral das Infrações Tributárias, terminando a partir daí o dever de colaboração e se este direito não for devidamente explicado, as declarações que forem prestadas posteriormente não poderão ser utilizadas como prova, conforme o art.º 58.º, n.º2 e 5 do Código de Processo Penal. Relembre-se que em caso de indícios da prática de crime em matéria tributária, deverá o visado constituir-se arguido, sendo-lhe garantido o direito ao silêncio.

Os Advogados, os Revisores e Técnicos oficiais de contas, os Inspectores Tributários, os Agentes Bancários e os funcionários da Segurança Social apresentam-se como testemunhos relevantes, mas desde que com respeito pela prevalência do interesse preponderante.

Para que as provas documentais resultantes do procedimento de inspeção possam ser aproveitadas no processo penal tributário é preciso que os atos praticados no procedimento de inspeção tributária estejam conforme o elencado na lei, tendo sido os mesmos por nós abordados aquando a análise do procedimento de inspeção tributária. Como, também,

²⁰² Ressalve-se que declaração, no contexto do direito penal tributário, não apresenta o mesmo sentido que no processo penal comum, uma vez que, se trata, em regra geral, de informações contantes em documento oficial.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

acontece na prova trazida ao processo resultante da derrogação do sigilo bancário, pelo que aqui as entidades incumbidas pelos mesmos devem ser zelosas no respeito pela letra da lei.

Entendemos, ainda, que a prova (quer testemunhal, quer documental) que resulte dos deveres que são impostos a entidades consideradas “promotores” de atuações ou esquemas fiscalmente abusivos, quando em causa estejam profissionais cuja relação de confiança seja a base da dignidade profissional (como sejam os advogados), deverá ser considerada prova proibida.

A prova pericial é relevante no contexto da criminalidade tributária, não podendo os peritos tributários que atuam de acordo com o disposto no artigo 50.º do Regime Geral das Infrações Tributárias serem confundidos com os peritos designados para efeitos da lei processual penal, protegendo-se o interesse que à imparcialidade dos mesmos. Os peritos em relação às perícias por si realizadas não podem ser ouvidos como testemunhas, bem como, não podem atuar como peritos num processo em que tenham sido ouvidos ou ainda o possam vir a ser como testemunhas.

Em jeito conclusivo, terá o julgador que atender a todas as questões supra mencionadas para um correto julgar, ponderando os interesses, sempre atendendo ao respeito pela adequação, não sendo permitida a conduta que não se adeque ao fim visado, pela necessidade e proibição do excesso, não sendo permitida a conduta que importe graves lesões para os visados na circunstância de existir outra menos penosa e pela razoabilidade, os fins que se querem ver atingidos devem importar uma proteção superior ao fim sacrificado.

Conclusões

- I) Vivemos numa sociedade na qual a “sombra está para o homem como a fuga está para os tributos”, não podendo haver compatibilidade entre a exoneração da satisfação das necessidades financeiras e coletivas do Estado e a existência de um Estado de Direito, Democrático e Social sempre pronto a satisfazer as necessidades coletivas através dos bens públicos e semipúblicos por si produzidos.
- II) Para que se consiga combater a economia paralela afigura-se necessário encontrar meios eficazes de combate à mesma, surgindo, assim, a punição de condutas ilícitas e desconformes com o Ordenamento Jurídico que justificam uma forma de reação, de extrema violência, do ordenamento para com estes comportamentos através do denominado jus puniendi, acalentando conseguir-se um efetivo sistema de bem-estar, eticamente recuperado.
- III) A justiça penal tributária, como o é a justiça penal em geral, necessariamente jurisdicional, pressupõe a prévia existência de um processo cujo substrato e existência serão os meios de prova.
- IV) Encontrando-se a montante da prova, é a investigação a essência do processo penal e, em consequência, do processo penal tributário e da perseguição do(s) agentes(s) dos crimes.
- V) A investigação decorre e é relevante em todas as fases do processo e todas estas são imprescindíveis para se alcançar a possível decisão condenatória.
- VI) As limitações da investigação poderão levar ao insucesso da mesma e, como consequência, ao insanável insucesso da justiça.
- VII) Atualmente, a investigação da criminalidade tributária segue um caminho de privatização das entidades responsáveis pela mesma.
- VIII) Para o sucesso da investigação assume especial relevância as diligências levadas a cabo pelas polícias com atribuições e competências em matéria tributária.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

- IX) A relação de tributação que obriga a contribuir para a Segurança Social justifica poderes investigatórios pelo seu departamento financeiro, nomeadamente, pelos núcleos de investigação que o integram. Os seus funcionários, no exercício de funções de fiscalização em relação aos crimes contra a Segurança Social, assumem um verdadeiro estatuto de autoridade de polícia criminal. Ao depender financeiramente das contribuições dos empregadores e dos trabalhadores traz à colação o fenómeno de privatização.
- X) A Autoridade de Segurança Alimentar e Económica, no contexto da inspeção ou fiscalização, por diversas vezes, depara-se com a prática de crimes aduaneiros, como sejam o crime de contrabando e o crime de introdução fraudulenta no consumo, estando os trabalhadores que exercem funções de inspeção autorizados a possuírem cartões de identificação e de livre-trânsito e a usarem armas, sendo essenciais pela prática de atos cautelares que sejam urgentes e necessários para a preservação dos meios de prova.
- XI) A polícia judiciária apresenta unidades que são essenciais no contexto do combate à criminalidade tributária, a unidade nacional de combate à corrupção, a unidade de informação financeira e o grupo permanente de ligação. Este órgão de polícia criminal apresenta competência para investigar a criminalidade tributária quando o valor em causa na mesma seja superior a €500 000.
- XII) A Guarda Nacional Republicana contribui para a investigação da criminalidade tributária através da Unidade de Ação Fiscal. Não existe nenhum valor limite que condicione a sua investigação, o que faz com que nos crimes cujo valor seja superior a €500 000, quer a Polícia Judiciária, quer a Guarda Nacional Republicana tenham competência para investigar. A solução de escolha pelo órgão a investigar deverá respeitar o princípio da subsidiariedade e o da primazia da aquisição de notícia de crime, devendo a investigação criminal ser desenvolvida pelo órgão de polícia criminal que a iniciar pela circunstância de ter adquirido a notícia do crime.
- XIII) A Administração Tributária e Aduaneira assume um papel de destaque na investigação da criminalidade tributária através do seu procedimento de inspeção,

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

que ao ser caracterizado pelo dever de colaboração dos sujeitos passivos, já denota uma manifestação da privatização da investigação na criminalidade tributária porquanto é o contribuinte que, como consequência desta obrigação de colaboração, entrega documentos suscetíveis de indiciar a prática de infrações tributárias, podendo os mesmos integrar relevantes meios de prova favoráveis a uma possível condenação.

- XIV) Os Inspectores Tributários, desde que acompanhados da respetiva credenciação e do cartão profissional, apresentam verdadeiras atribuições na investigação da criminalidade tributária, podendo utilizar arma de defesa e atuar em situações de flagrante delito. As medidas cautelares praticadas pelos mesmos também se revelam de enorme importância na obtenção de meios de prova.
- XV) O procedimento de inspeção seria mais eficaz se a inspeção e a investigação fossem simultâneas o que evitaria, no caso de serem encontrados os indícios da prática de contraordenação ou de crime tributário, a dissipação da prova documental, importante a um justo julgar, e a prática de procedimentos meramente dilatórios que apenas visam protelar o processo através do efeito suspensivo.
- XVI) A derrogação do sigilo bancário, no caso de existirem indícios da prática de crime em matéria tributária e da falta de veracidade do declarado ou na circunstância de estar em falta declaração legalmente exigível, é válida pelo facto de estar em causa o direito à prova, devendo o segredo bancário ceder perante o dever de cooperação na descoberta da verdade material, desde que a confidencialidade desses elementos se mostrem indispensáveis à realização dos fins probatórios e com rigorosa observância do princípio do excesso.
- XVII) A derrogação do sigilo bancário por parte das entidades financeiras privadas, contribuindo com informação que poderá ser útil para um correto julgar traduz, de igual forma, o fenómeno da privatização da investigação da criminalidade tributária.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

- XVIII) Há outras entidades que assumem um papel relevante na investigação da criminalidade tributária, como sejam, a comissão de mercados de valores mobiliários, o serviço de estrangeiros e fronteiras, o Banco de Portugal, o Tribunal de contas e o Consórcio Internacional de Jornalistas Investigativos.
- XIX) A privatização da investigação da criminalidade tributária apresenta maior peso com os deveres que são impostos a entidades consideradas “promotores” de atuações ou esquemas fiscalmente abusivos, como sejam os Advogados, os Revisores Oficiais de Contas, os Contabilistas Certificados, os Solicitadores e os Agentes de Execução.
- XX) Os deveres de denúncia do próprio cliente, quando impostos aos profissionais da advocacia, são desnecessários e inúteis. Por um lado, dificilmente estes denunciarão os clientes e, por outro, mesmo que o façam, a Administração não consegue dar resposta às denúncias. Ademais, são violadores do princípio da autonomia da vontade e da dignidade dos mesmos, na medida em que a relação de confiança entre estes e o cliente é a base estruturante da profissão e nunca mais será a mesma.
- XXI) A colaboração e cooperação entre os órgãos de polícia criminal através das equipas mistas torna mais eficaz a investigação na criminalidade tributária.
- XXII) Para melhorar a eficácia da investigação da criminalidade tributária deverão ser administrados mais cursos de conhecimentos empíricos e técnicas de investigação da criminalidade tributária para os órgãos de polícia criminal e para os magistrados judiciais, pensar-se, até, num código da investigação da criminalidade tributária, contendo as tendências, necessidades e práticas da investigação, com conceitos gerais da mesma e uma parte específica, a dedicada à investigação da criminalidade tributária, contendo jurisprudência atual.
- XXIII) Ao nível internacional, quando a complexidade da criminalidade tributária assim o exige, a existência de cartas rogatórias que não são cumpridas leva ao insucesso da investigação, pelo que deverá ser pensada uma forma de colmatar esta situação.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

- XXIV) A Administração Tributária e Aduaneira deverá ser considerada um verdadeiro órgão de polícia criminal e os inspetores tributários verdadeira autoridade de polícia criminal, criando-se, para isso, uma polícia tributária no seio da Administração Tributária e Aduaneira.
- XXV) Há a necessidade de investir em meios humanos e logísticos por serem poucos os inspetores tributários e os concursos de recrutamento dos mesmos.
- XXVI) Os inspetores tributários deverão atuar nas áreas com as quais têm maior proximidade, isto é, dentro do leque de inspetores selecionar aqueles que devem inspecionar os advogados (os inspetores com mais conhecimentos de direito), os contabilistas (os inspetores com mais conhecimentos de contabilidade), etc.
- XXVII) A suspensão do processo penal tributário com o intuito de se ver resolvida a questão prejudicial deverá ter lugar nas situações em que for adequada e necessária, quando se tratar de uma manobra meramente dilatória não deverá a suspensão ser decretada.
- XXVIII) O processo penal tributário, como o é o processo penal comum, é caracterizado pelo princípio da oficiosidade e da investigação, pelo que o tribunal não se pode limitar à acusação ou ao que é trazido pelos outros sujeitos intervenientes no processo, tem antes que ordenar a produção de todos os meios de prova que entender necessários para a descoberta da verdade material e da boa decisão da causa.
- XXIX) A prova produzida está sujeita à livre apreciação do julgador, a qual não tem caráter arbitrário nem consiste em meras impressões que são criadas no seu espírito, estando o mesmo vinculado às regras da experiência e da lógica comum, bem como às provas que não se encontram subtraídas a esse juízo, sendo condição necessária que este seja motivado.
- XXX) Na circunstância dos conhecimentos necessários à boa decisão da causa serem complexos e especiais, o julgador terá que ser assistido por pessoa competente que

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

esteja presente na audiência, prestando os esclarecimentos que se afigurarem necessários.

XXXI) Os meios de prova admissíveis no direito penal tributário são os mesmos que no processo penal comum, embora com algumas especificidades.

XXXII) Os Advogados, os Revisores e Técnicos oficiais de contas, os Inspetores Tributários, os Inspetores da Polícia Judiciária, os Agentes Bancários, os funcionários da Segurança Social e militares da Guarda Nacional Republicana apresentam-se como testemunhos relevantes neste contexto.

XXXIII) A prova mais comum no contexto da criminalidade tributária é a documental, nomeadamente os documentos obtidos no âmbito da inspeção tributária, pelo que podem os mesmos serem utilizados no processo penal tributário através da intercomunicabilidade probatória, que neste contexto se traduz num mecanismo de garantismo processual, desde que adequada, necessária e com respeito pela proibição do excesso, nunca olvidando o disposto no artigo 126.º do Código de Processo Penal, devendo os atos de inspeção tributária serem praticados com observância do elencado na lei e se assim não acontecer os documentos que resultem da mesma não poderão ser valorados.

XXXIV) O princípio “nemo tenetur” do arguido não é um direito absoluto e o dever de colaboração está ligado ao direito dos visados em participarem nas decisões que os afetem, conforme o disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária, pelo que se entende que este dever não é típico, mas também um direito de codeterminar a decisão da Administração Tributária e Aduaneira.

XXXV) As declarações do arguido na fase da inspeção tributária em nada podem fazer prova, podendo ser lidas apenas a pedido do próprio arguido.

XXXVI) A prova que resulte dos deveres de denúncia pelos profissionais da advocacia não deverá ser valorada em julgamento porquanto a verdade processual não tem de ser investigada a qualquer preço, sacrificando os direitos destes profissionais.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

XXXVII) A prova pericial é relevante no contexto da criminalidade tributária, sendo que os peritos tributários que atuam de acordo com o disposto no artigo 50.º do Regime Geral das Infrações Tributárias não deverão ser confundidos com os peritos designados para efeitos da lei processual penal.

XXXVIII) Os peritos em relação às perícias por si realizadas não podem ser ouvidos como testemunhas, bem como, não podem atuar como peritos num processo em que tenham sido ouvidos ou ainda o possam vir a ser como testemunhas.

XXXIX) A conclusão sensata sobre a prova que resulta da investigação da criminalidade tributária e que poderá ser valorada em julgamento passará pela ponderação de interesses, não devendo esta ser entendida como o sacrificar de um interesse em prol de outro, mas, sempre, sacrificando o menos possível cada um dos bens jurídicos em questão, pelo que uma análise caso a caso será essencial .

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE
MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**

Referências Bibliográficas

AIBUQUERQUE, Paulo de, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Editora, 2008;

ALFARO, Martins *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária – Comentado e Anotado*, Áreas Editora, 2003.

ANDRADE, Manuel da Costa, *Sobre as proibições de prova em processo penal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1º edição, 2013.

-, *Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare e Direito Tributário. Ou a Insustentável Indolência de um Acórdão (N.º340/2013) do Tribunal Constitucional*, Boletim de Ciências Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes, Volume LVII, Tomo I, 2014

ARNAUT, António, *Introdução à Advocacia: História – Deontologia, Questões Práticas*, 8º edição, Coimbra Editora, 2005.

BORGES, Carlos “*A autoliquidação/substituição tributária e a repercussão do imposto – a questão da (i)relevância jurídico-penal dos métodos indiretos*”, Curso de Especialização Temas de Direito Penal Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, 2013, disponível in http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf.

CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo, Vol. II*, Almedina, 2004.

CALDEIRA, João Fernando Damião “*O Procedimento Tributário de Inspeção: Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais*”, Universidade do Minho, 2011, disponível in <http://tributarium.net/dissertaccedilotildees.htm><http://tributarium.net/dissertaccedilotildees.htm>

CANOTILHO, Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1993.

CARDOSO, Augusto Lopes, Bastonário, *Do segredo profissional na advocacia, edições policopiadas do CDP*.

CONCEIÇÃO, Apelles J. B., *Segurança Social – Manual Prático*, 8.ª edição, Almedina, 2008.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

CORREIA, Sérvulo, “*Polícia*”, in José Pedro Fernandes (dir.), *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, Vol. VI, Lisboa, 1994.

DIAS, Augusto Silva e RAMOS, Vânia Costa, *O direito à não auto-inculpação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*, Coimbra Editora, 2009.

DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal, Parte geral, Tomo I, Questões fundamentais – A doutrina geral do crime*, 2.^a edição, Coimbra Editora, 2012;

-, “*Direito Processual Penal I*”, Coimbra Editora;

-, *Sobre os sujeitos processuais no novo Código de Processo Penal, Jornadas de Direito Processual Penal*, Almedina, 1991.

DIAS, Jorge de Figueiredo, ANDRADE, Manuel da Costa e PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da prova*, Almedina, 2009.

EIRAS, Henriques e FORTES, Guilhermina, *Dicionário de direito penal e processo penal*, 3.^a edição, Quid Juris? – Sociedade Editora Ld.^a.

FERREIRA, Cavaleiro de “*Curso de Direito Penal II*”.

FOSCHINI, GAETANO, *Sistema del diritto processuale penale*, I, 2^a ed., Milano, Giuffrè, 1962.

GAMA, António, “*Especificidades na recolha da prova e a sua valoração em julgamento*”, *Curso de Especialização Temas de Direito Penal Fiscal*, Centro de Estudos Judiciários, 2013, disponível in http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf

GOMES, Noel, *Segredo bancário e direito fiscal*, Almedina, 2006.

GONÇALVES, Fernando e ALVES, Manuel João Alves, *Prova do Crime - Meios legais para a sua obtenção*, Edições Almedina S.A., Coimbra, 2009.

JACINTO, F. Teodósio, “*O papel da Polícia Judiciária no sistema de justiça (Parte I)*” in *Revista do Ministério Público*, n.º 120, outubro/dezembro, 2009.

LOCARD, Edmond, *A Investigação Criminal e os métodos científicos*, Coimbra, 1939.

MARQUES, Paulo, “*Infrações tributárias, Volume I, Investigação Criminal, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direção- Geral dos Impostos*”, Centro de Formação, Lisboa, 2007.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

MARTINS, Ana Catarina dias, “*Os poderes de investigação em matéria tributária: em especial, a investigação da criminalidade tributária*”, Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga, 2016, disponível in <http://hdl.handle.net/1822/44470>

MATEUS, Carlos, *Deontologia Profissional, Contributo para a formação dos Advogados Portugueses*, Póvoa de Varzim, 2016.

MATOS, Pedro Vidal, *O princípio inquisitório no procedimento tributário*, Coimbra Editora, 2010.

MENDES, Paulo de Sousa “*As proibições de Prova no Processo Penal*”, Jornadas de Direito Processual Penal e Direitos Fundamentais, Livraria Almedina, 2004.

MONTE, Mário Ferreira e LOUREIRO, Flávia Novera , *Direito Processual Penal. Roteiro de aulas*. AEDUM, 2014.

MONTE, Mário Ferreira, “O Abuso de Confiança Fiscal e contra a Segurança Social na emergência da crise económica” in Glória Teixeira (dir.), I Congresso de Direito Fiscal , Vida Económica, 2011.

MOUTINHO, José Lobo, “*Processo penal tributário e processo penal comum-questões fundamentais*”, Curso de Especialização Temas de Direito Penal Fiscal, Centro de Estudos Judiciários, 2013, disponível in http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/DireitoFiscalPenal/Curso_Especializacao_Direito_Fiscal_Penal.pdf

-, *A competência por conexão no novo Código de Processo Penal*, in Direito e Justiça, Lisboa, 1992,

NABAIS, José Casalta, *Por um estado fiscal suportável – Estudos de direito fiscal*, vol. II, Almedina, 2008.

NEVES, Rosa, *A Livre Apreciação da Prova e a Obrigação de Fundamentação da convicção (na decisão final penal)*.

OLIVEIRA, Francisco da Costa, *A Defesa e a Investigação do Crime*, 2.^a edição, Almedina, 2008 ;

-, *Defesa Criminal Activa – Guia da sua prática forense*, Almedina, Coimbra, 2003.

PAULA, Maria Fernanda, ALMEIDA, Carlota Pizzaro De, DIAS, Augusto Silva e MENDES, Paulo de Sousa, *Direito de Investigação Criminal e da Prova*, Almedina, 2014.

PIMENTA, Costa, *Introdução ao Processo Penal*, Coimbra, 1989.

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

PINTO, António Augusto Tolda, *A Tramitação Processual Penal*, 2.^a Edição, Coimbra Editora.

PINTO, Berta Cecília Borges de “A prova no processo tributário: análise comparativa com o Direito Processual Civil e Penal: abordagem jurisprudencial”, Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga, 2012, disponível in <http://hdl.handle.net/1822/19875>

PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, “Crimes Tributários- Portugal”, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, disponível in https://www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/fcp_ma_13038.pdf.

RIBAS, Carlos Alberto Barbosa Dias, “A credibilidade do testemunho; Verdade e a Mentira nos Tribunais” in <https://repositorioaberto.up.pt/bitstream/10216/57090/2/TESE%20DEFINITIVA%20COM%20ANEXOS%20EM%20PDF.pdf>

RIBEIRO, João Sérgio, *Estudos de Direito Fiscal da União Europeia*, Braga, 2017, Elsa Uminho.

ROCHA, Joaquim Freitas da, “Direito fiscal e a autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, 2012;

-, “Estado e Privatização da segurança”, in Scientia Iuridica, tomo LIX, n.º 322, 2010;

-, *Lições de procedimento e processo tributário*, 5.^a edição, Coimbra Editora, 2014.

ROCHA, Manuel António Lopes, “Problemas especiais da Investigação das Infrações Contra a Economia”, Boletim do Ministério da Justiça, n.º 338, 1984.

SÁ, Liliana da Silva, “O dever de cooperação do contribuinte versus o direito à não auto-incriminação”, in Revista do Ministério Público, Ano 27, Julho-Setembro de 2006, n.º107.

SANTOS, Manuel Simas e LEAL-HENRIQUES, Manuel, *Noções elementares de direito penal*, Vislis Editores, Lda., 1999;

-, *Código de Processo Penal Anotado I Vol. 2ª ed.* Lisboa: Rei dos Livros, 1999.

SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário. Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, 2009;

-, *Curso de Processo Penal*, Vol. I, 5.^a edição, Editorial VERBO, 2008;

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

-, *Curso de Processo Penal*, Vol. II, 1.^a edição, Editorial VERBO, 1993;

-, *Direito Processual Penal Português, Noções gerais sujeitos processuais e objeto*, Universidade Católica Editora, 2013;

-, “*As proibições de Prova no Processo Penal*”, Jornadas de Direito Processual Penal e Direitos Fundamentais, Almedina, Coimbra, 2004

SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014.

SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Cadernos IDEFF, n.º 5, 3.^a edição, Almedina, 2010.

SOUSA, António Francisco de, “*A polícia como garante da ordem e segurança públicas*” in Revista do Ministério Público, n.º 90, abril/junho, 2002.

SOUSA, Carlos da Cunha “*O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo*”, junho de 2012, disponível in <http://tributarium.net/working-papers.html>

SOUSA, Susana Aires de, *Os crimes fiscais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2015.

TROGANO, António, “*A investigação da criminalidade tributária organizada: relato de uma experiência*” in Maria Fernanda Palma, Augusto Silva Dias e Paulo de Sousa Mendes (coord.), 2.º Congresso de Investigação Criminal, Almedina, 2010.

VALENTE, Manuel Monteiro Guedes, *Regime Jurídico da Investigação Criminal, Comentado e Anotado*, Almedina, 2003;

-, *Teoria Geral do Direito Policial*, 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2012.

Recursos Eletrónicos

Autoridade de Segurança Alimentar e Económica: <https://www.asae.gov.pt/>

Banco de Portugal: <https://www.bportugal.pt/>

Diário de Notícias: <https://www.dn.pt/>

Guarda Nacional Republicana: <http://www.gnr.pt/>

Polícia Judiciária: <https://www.policiajudiciaria.pt/>

A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO

Portal das Finanças: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html>

Segurança Social: <http://www.seg-social.pt/inicio>

Tribunal de Contas: <https://www.tcontas.pt/index.shtm>

**A PRIVATIZAÇÃO DA INVESTIGAÇÃO NA CRIMINALIDADE TRIBUTÁRIA E A OBTENÇÃO DE
MEIOS DE PROVA - REFLEXÕES SOBRE A SUA VALORAÇÃO EM JULGAMENTO**